

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 17. oktobra 2013(*)

„Prosti pretok kapitala – členi od 56 ES do 58 ES – Davek na dediščino – Zapustnik in dedič, ki sta rezidenta tretje države – Zapuščinska masa – Nepremičnina, ki leži v državi članici – Pravica do odbitka od davčne osnove – Različno obravnavanje rezidentov in nerezidentov“

V zadevi C-181/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (Nemčija) z odločbo z dne 2. aprila 2012, ki je prispela na Sodišče 18. aprila 2012, v postopku

Yvon Welte

proti

Finanzamt Velbert,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (poročevalec), sodnika, C. Toader, sodnica, in E. Jarašič, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. marca 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Y. Welteja M. Duffner, odvetnik,
- za Finanzamt Velbert A. Ludwig, agent,
- za nemško vlado A. Wiedmann in T. Henze, agenta,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta, skupaj z A. Lepiècem, odvetnikom,
- za Evropsko komisijo W. Mölls in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. junija 2013

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 ES in 58 ES.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Y. Weltejem, vdovcem po švicarski državljanke,

ki je umrla v Švici, in Finanzamt Velbert (v nadaljevanju: Finanzamt) glede izračuna davka na dediščino za zazidano zemljišče v Nemčiji, ki je bilo v lasti pokojnice.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1 Direktive Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) [člen je bil z Amsterdamsko Pogodbo razveljavljen] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10) je določal:

„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 naštetih v Prilogi I k Direktivi 88/361, so v delu I zajete „neposredne naložbe, delu II „naložbe v nepremičnine (niso vključene pod I)“ in delu XI „osebni pretoki kapitala“, ki med drugim vključujejo dediščine in zapuščine.

Nemško pravo

5 Zakon o davku na dediščine in darila (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) v različici, objavljeni 27. februarja 1997 (BGBl. 2008 I, str. 378), kakor je bil spremenjen s členom 1 zakona o spremembi davka na dediščine in pravilih o določitvi vrednosti (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) z dne 24. decembra 2008 (BGBl. 2008 I, str. 3018, v nadaljevanju: ErbStG), vsebuje te določbe:

„Člen 1: Obdavčljive transakcije

(1) Z davkom na dediščine (ali darila) se obdavčijo:

1. pridobitve premoženja zaradi smrti;
2. darila med živimi;
3. [...]

Člen 2: Osebna davčna obveznost

(1) Davčna obveznost se nanaša

1. v primerih, naštetih v členu 1(1), točke od 1 do 3, na celotno pridobljeno premoženje, če je bil pokojni na dan svoje smrti, darovalec na dan obdaritve ali pridobitelj na dan nastanka davčne obveznosti rezident.

Šteje se, da so rezidenti:

- (a) fizične osebe, ki imajo stalno ali občasno prebivališče na nacionalnem ozemlju;
- (b) nemški državljani, ki niso več kot pet let neprekinjeno prebivali v tujini brez stalnega prebivališča v Nemčiji.

[...]

3. V vseh drugih primerih za pridobljeno premoženje, ki obsega domače premoženje v smislu člena 121 [zakona o določitvi vrednosti (Bewertungsgesetz), v nadaljevanju: BewG].

[...]

Člen 3: Pridobitev premoženja zaradi smrti

(1) Pridobitev premoženja zaradi smrti vključuje:

1. pridobitev premoženja z dedovanjem [...]

[...]

Člen 15: Davčni razredi

(1) Glede na osebno razmerje med prejemnikom in zapustnikom oziroma darovalcem obstajajo trije davčni razredi:

Davčni razred I:

1. zakonec:

[...]

Člen 16: Odbitki

(1) V primerih, navedenih v členu 2(1), točka 1, je oproščeno davka premoženje,

1. ki ga je pridobil zakonec v višini 500.000 EUR [...]

[...]

(2) Znesek odbitka, določenega v odstavku 1, se v primerih, navedenih v členu 2(1), točka 3, nadomesti z zneskom 2000 EUR.

[...]

Člen 19: Davčne stopnje

(1) Davki se obračunajo po stopnjah:

Vrednost obdavčljivega prenesenega premoženja

(člen 10)

Do (v EUR)

Odstotek v davčnem razredu

II

III

75.000

7

30

30

300.000

11

30

30

600.000

15

30

30

[...]“

6 §len 121 BewG, kakor je bil spremenjen s §lenom 2 zakona o spremembi davka na dediščine in pravilih o doložitvi vrednosti z dne 24. decembra 2008, v naslovu „Domače premoženje“ določa:

„Domače premoženje zajema:

[...]

2. nepremično premoženje v Nemčiji;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 F. I. Welte-Schenkel, ki je bila rojena v Nemčiji in je postala švicarska državljanka po sklenitvi zakonske zveze z Y. Weltejem, švicarskim državljanom, je umrla 27. marca 2009 v Švici, kjer je stalno prebivala s soprogom. Ta je bil njen edini dedič.

8 Pokojnica je bila lastnica zemljišča v Düsseldorfu (Nemčija), katerega vrednost je Finanzamt Düsseldorf-Süd na dan njene smrti določil na 329.200 EUR. Iz podatkov, ki so bili predloženi Sodišču, je razvidno, da se to zemljišče nanaša na hišo pokojničininih staršev, ki jo je podedovala ob smrti svoje matere. Pokojnica je imela odprte račune pri dveh bankah v Nemčiji, na katerih je bilo skupaj 33.689,72 EUR. Poleg tega je bila pokojnica imetnica računov pri švicarskih bankah, na katerih je imela pozitivno stanje v skupni vrednosti 169.508,04 EUR.

9 Finanzamt je z odločbo z dne 31. oktobra 2011 odmeril davek na dediščine, ki ga dolguje Y. Welte, v znesku 41.450 EUR. Pri izračunu tega zneska je bil od davčne osnove, ki je bila določena le na podlagi vrednosti samega zemljišča v Düsseldorfu, od katere je bil odbit pavšal za stroške dedovanja v višini 10.300 EUR, obračunan odbitek v višini 2000 EUR, ki je v členu 16(2) ErbStG določen za primer dedovanja med nerezidenti.

10 Finanzamt je z odločbo z dne 23. januarja 2012 zavrnil ugovor, ki ga je vložil Y. Welte za uveljavljanje odbitka v višini 500.000 EUR, ki je v členu 16(1) ErbStG določen v korist zakonca, kadar je v dedovanje vključen vsaj en rezident.

11 Y. Welte je zoper to odločbo vložil tožbo pri Finanzgericht Düsseldorf in navedel, da neenako obravnavanje zavezancev za plačilo davka na dediščine, ki so rezidenti, in zavezancev, ki niso rezidenti, krši prosti pretok kapitala, ki ga zagotavlja Pogodba ES.

12 Po mnenju predložitvenega sodišča je skladnost člena 16(2) ErbStG s členoma 56(1) ES in 58 ES dvomljiva. V skladu s členom 16(2) ErbStG bi bil Y. Welte kot delni davčni zavezanec namreč upravičen le do odbitka v višini 2000 EUR od zapuščine. Če pa bi pokojnica ali on sam v času smrti imela stalno prebivališče v Nemčiji, bi Y. Welte lahko bil upravičen do odbitka v višini 500.000 EUR, ki je določen v členu 16(1) ErbStG, in mu zato ne bi bilo treba plačati nikakršnega davka na dediščine.

13 Predložitveno sodišče poudarja, da je Sodišče v sodbi z dne 22. aprila 2010 v zadevi Mattner (C-510/08, ZOdl., str. I-3553, točka 56) odločilo, da člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta določbi, kot je člen 16(2) ErbStG, v delu, v katerem za izračun davka na darila določa, da je, če sta ob podaritvi darovalec in obdarjenec rezidenta druge države članice, davčni odbitek od davčne osnove v primeru podaritve nepremičnine, ki je na ozemlju te države, nižji od odbitka, ki bi bil uporabljen, če bi bil vsaj eden od njiju istega dne rezident prve države članice.

14 Vendar to sodišče poudarja, da se ta spor v dveh vidikih razlikuje od zadeve, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Mattner. Prvič, pokojnica in Y. Welte na dan smrti nista stalno prebivala v državi članici Evropske unije, temveč v tretji državi. Drugič, zapuščina, ki jo je podedoval Y. Welte, ni obsegala le zemljišča pokojnice, temveč tudi premoženje na nemških in švicarskih bankah. Zato bi lahko bilo upravičeno, da se Y. Welteju ne prizna odbitka v višini 500.000 EUR, ampak le odbitek v višini 2000 EUR, ker je bil obdavčen samo del zapuščinske mase, ki je v Nemčiji.

15 Predložitveno sodišče sicer dvomi, ali lahko glede na sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531) in zgoraj navedeno sodbo Mattner te trditve upravičijo zadevno neenako obravnavanje rezidentov in nerezidentov. Predvsem meni, da če bi se Y. Welteju odobrilo le 2000 EUR odbitka, bi to presegalo tisto, kar je nujno za zagotovitev enakega obravnavanja rezidentov in nerezidentov. V obravnavani zadevi je bila namreč vrednost zemljišča v Düsseldorfu kot v Nemčiji obdavčena zapuščinska masa ocenjena na 329.200 EUR, kar ustreza približno 62 % celotne vrednosti zapuščine, ocenjene na 532.397,76 EUR. Neobdavčitev približno 38 % vrednosti zapuščine bi zato težko upravičila odbitek 2000 EUR namesto odbitka v višini 500.000 EUR.

16 V teh okoliščinah je Finanzgericht Düsseldorf prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 56 [ES] in 58 [ES] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom države članice o davku na dediščino, ki za osebo, ki ni rezidentka te države in ki z nastopom dedovanja po nerezidentu pridobi na nacionalnem ozemlju ležeče zemljišče, določajo le odbitek 2000 EUR,

medtem ko bi bil pri pridobitvi premoženja z nastopom dedovanja odobren odbitek 500.000 EUR, če bi bil zapustnik ali pridobitelj v trenutku dedovanja rezident zadevne države?lanice?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice glede izračuna davka na dediščino, ki v primeru dedovanja nepremičnine na ozemlju te države določa, da je, če sta – tako kot v okoliščinah postopka v glavni stvari – zapustnik in pridobitelj ob smrti rezidenta tretje države, kot je Švicarska konfederacija, odbitek od davčne osnove nižji od odbitka, ki bi bil uporabljen, če bi bil vsaj eden od njiju takrat rezident te države članice.

18 Člen 56(1) ES na splošno prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

19 Ker v Pogodbi ni opredeljen pojem „pretok kapitala“, je Sodišče priznalo informativno vrednost nomenklature iz Priloge I k Direktivi 88/361, pri čemer v skladu z uvodom te priloge seznam, ki ga vsebuje, ni izčrpen (glej zlasti sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hiltten/van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 39, in z dne 10. februarja 2011 v zadevi Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, ZOdl., str. I-497, točka 15).

20 Glede tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb in ki spada v del XI Priloge I k Direktivi 88/361, naslovljen „Osebni pretoki kapitala“, pomeni pretok kapitala v smislu člena 56 ES, razen kadar so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo članico (glej zlasti sodbo z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier, C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 58; zgoraj navedeno sodbo van Hiltten/van der Heijden, točke od 40 do 42, in sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi Scheunemann, C-31/11, točka 22).

21 Položaja, v katerem oseba, ki stalno prebiva v Švici in ki ob svoji smrti drugi osebi, ki prav tako stalno prebiva v tej isti državi, kot dediščino prepusti vse premoženje, tudi nepremičnino v Nemčiji, za katero je v tej isti državi članici izračunan davek na dediščino, ni mogoče šteti za povsem notranji položaj. Zato dedovanje, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, pomeni transakcijo, ki pomeni pretok kapitala v smislu člena 56(1) ES.

22 Zato je najprej treba preučiti, ali nacionalni predpisi, kakršni se obravnavajo v postopku v glavni stvari, pomenijo omejitve pretoka kapitala, kot to navajata Y. Welte v postopku v glavni stvari in Evropska komisija v pisnih stališčih pred Sodiščem.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala v smislu člena 56(1) ES

23 Iz ustaljene sodne prakse je v zvezi z dedovanjem razvidno, da ukrepi, ki so kot omejitve pretoka kapitala prepovedani s členom 56(1) ES, zajemajo zlasti tiste ukrepe, ki uinkujejo tako, da zmanjšujejo vrednost zapuščine rezidenta države, ki ni država, v kateri je zadevno premoženje in v kateri je to premoženje obdavčeno (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Barbier, točka 62; sodbi z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 44, in Arens/Sikken, C-43/07, ZOdl., str. I-6887, točka 37, ter zgoraj navedeno sodbo Missionswerk Werner Heukelbach, točka 22).

24 V tem primeru nacionalna ureditev, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, določa, da je v primeru dediščine, v katero je vključena nepremičnina v Nemčiji, če zapustnik in pridobitelj ob smrti nista rezidenta te države članice, določen nižji odbitek od davčne osnove od tistega, ki bi bil uporabljen, če bi zapustnik ali pridobitelj takrat stalno prebivala na nemškem ozemlju.

25 Ugotoviti je treba, da so zaradi take ureditve, ki določa odvisnost uporabe odbitka od davčne osnove za zadevno nepremičnino od kraja stalnega prebivališča zapustnika in pridobitelja ob smrti, dediščine nerezidentov, ki obsegajo tako premoženje, bolj obdavčene kot dediščine, v katere je vključen vsaj en rezident, in se z njo tako zmanjšuje vrednost navedene zapuščine (glej po analogiji zgoraj navedene sodbe Eckelkamp in drugi, točki 45 in 46; Mattner, točki 27 in 28, in Missionswerk Werner Heukelbach, točka 24).

26 Iz tega sledi, da nacionalna ureditev, kakšna je v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 56(1) ES.

Uporaba člena 57(1) ES v zvezi z omejitvami prostega pretoka kapitala glede tretjih držav

27 Nemška in belgijska vlada ter Komisija sicer zatrjujejo, da je tako omejitev, če se nanaša na pretok kapitala s tretjimi državami, mogoče dovoliti na podlagi člena 57(1) ES.

28 Opozoriti je treba, da v skladu s to določbo člen 56 ES ne posega v uporabo omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Unije na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala.

29 Glede tega je treba navesti, da člen 57(1) ES, ki določa izrpen seznam pretokov kapitala, ki bi lahko bili izvzeti iz uporabe člena 56(1) ES, ne omenja dediščin. Tako določbo je zato, ker pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Eckelkamp in drugi, točka 57).

30 Nemška vlada in Komisija, ki ju podpira belgijska vlada, kljub temu poudarjata, da se člen 57(1) ES uporablja za pretoke kapitala, ki obsegajo „neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine“. Taka naložba bi bilo dedovanje nepremičnine, ker pridobitelj take dediščine zaradi prenosa vseh pravic in obveznosti zapustnika na njegove dediče, postane namesto zapustnika lastnik tega premoženja. Tovrstno dedovanje bi torej pomenilo obliko pridobitve nepremičnin, ki bi bila primerljiva naložbi v nepremičnine.

31 Vendar je treba ugotoviti, ker dediščine, kot je že bilo opozorjeno v točki 20 te sodbe, spadajo v del XI Priloge I k Direktivi 88/361, naslovljen „Osebni pretoki kapitala“, tako „neposredne naložbe“ kot „naložbe v nepremičnine“ spadajo v drugi del, in sicer v del I oziroma del II navedene priloge.

32 Čeprav ta pojma v Pogodbi nista opredeljena, je iz seznama iz omenjenega dela I in s tem povezanih pojasnil, ki jim je Sodišče že priznalo informativno vrednost, razvidno, da pojem „neposredne naložbe“ zadeva naložbe fizičnih ali pravnih oseb, ki ustvarjajo ali ohranjajo trajne in neposredne povezave med osebo, ki je zagotovila kapital, in podjetjem, ki je dobilo na voljo kapital za opravljanje gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točki 34 in 35 in navedena sodna praksa).

33 Iz samega naslova dela II Priloge I k Direktivi 88/361 pa je razvidno, da „naložbe v nepremičnine“ iz tega dela ne obsegajo neposrednih naložb iz dela I te priloge.

34 V teh okoliščinah je treba šteti, kot je opozoril generalni pravobranilec v točki 55 sklepnih predlogov, da se člen 57(1) ES, kadar se sklicuje na „neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine“, nanaša le na naložbe v nepremičnine, ki pomenijo neposredne naložbe iz dela I Priloge I k Direktivi 88/361.

35 Nasprotno pa „premoženjske“ naložbe v nepremičnine, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki se nanašajo na hišo staršev zapustnice, in ki so izvedene v zasebne namene brez kakršne koli povezave z opravljanjem gospodarske dejavnosti, ne spadajo na področje uporabe člena 57(1) ES.

36 Take ugotovitve, ki je v skladu s strogo razlago, ki jo je treba nameniti tej določbi kot izjemi od prostega pretoka kapitala, nikakor ne more omajati zgoraj navedena sodba Scheunemann, čeprav je Komisija trdila nasprotno.

37 Res je, da je Sodišče v točki 35 navedene sodbe presodilo, da zakonodaja države članice, ki pri izračunu davka na dediščine izključuje uporabo nekaterih davčnih ugodnosti za dediščino v obliki udeležbe v kapitalski družbi s sedežem v tretji državi, ne vpliva močno na prosti pretok kapitala, temveč na uresničevanje svobode ustanavljanja, kadar ta udeležba imetniku deleža omogoča vplivanje na odločitve navedene družbe in odločanje o njenih dejavnostih. Sodišče se tako pri ugotavljanju temeljne svobode, uporabljive v zadevnem položaju, ni oprlo na nomenklaturu iz Priloge I k Direktivi 88/361.

38 Ta zadeva pa se nasprotno nanaša na razlago izjeme od prostega pretoka kapitala v položaju, v katerem ni sporno, da je ta svoboščina uporabljiva. Medtem ko je temeljne svoboščine, ki jih priznava Pogodba, treba razlagati široko, pa se izjeme od take svoboščine, kot je že bilo opozorjeno v točkah 29 in 36 te sodbe, razlaga strogo.

39 Zato omejitve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v zvezi s prostim pretokom v tretjo državo, kot je Švicarska konfederacija, ni mogoče izvzeti iz uporabe člena 56(1) ES na podlagi člena 57(1) ES.

40 V teh okoliščinah je treba preučiti, koliko je tako ugotovljeno omejitev prostega pretoka kapitala mogoče upravičiti glede na določbe Pogodbe.

Obstoj upravičenosti omejitve prostega pretoka kapitala na podlagi člena 58(1) in (3) ES

41 V skladu s členom 58(1)(a) ES določbe člena 56 ES „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“.

42 To določbo člena 58 ES je zato, ker pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj stalnega prebivališča ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično v skladu s Pogodbo (glej sodbo z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger, C-256/06, ZOdl., str. I-123, točka 40; ter zgoraj navedene sodbe Eckelkamp in drugi, točka 57; Arens-Sikken, točka 51, in Mattner, točka 32).

43 Izjema, določena v členu 58(1)(a) ES, je namreč omejena z odstavkom 3 tega člena, ki določa, da nacionalne določbe, navedene v odstavku 1 tega člena, „ne smejo biti sredstvo

samovoljne diskriminacije ali prikrita omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56“ (glej zgoraj navedene sodbe Jäger, točka 41; Eckelkamp in drugi, točka 58; Arens/Sikken, točka 52, in Mattner, točka 33).

44 Razlikovati je torej treba med dovoljenim neenakim obravnavanjem iz člena 58(1)(a) ES in prepovedano samovoljno diskriminacijo iz odstavka 3 tega člena. Iz ustaljene sodne prakse pa je razvidno, da se nacionalna davčna ureditev, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari – ki pri izračunu davka na dediščine glede zneska odbitka od davčne osnove za nepremičnino, ki leži v zadevni državi članici, razlikuje glede na to, ali zapustnik ali upravičenec stalno prebivata v tej državi članici ali pa sta oba rezidenta druge države članice – lahko šteje za združljivo 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. Poleg tega tako različno obravnavanje, da bi bilo upravičeno, ne sme presegati tega, kar je nujno za doseg cilja zadevne ureditve (glej sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 29; ter zgoraj navedene sodbe Eckelkamp in drugi, točki 58 in 59; Arens/Sikken, točki 52 in 53, in Mattner, točka 34).

Primerljivost zadevnih položajev

45 Nemška vlada, ki jo podpira belgijska vlada, navaja, da sta položaja pri dedovanju, v katero so vključeni nerezidenti, in pri dedovanju, v katero je vključen en rezident, objektivno različna. V prvem položaju bi bil namreč dedič, ki je v Nemčiji delni zavezanec za davek na dediščino, v tej državi članici obdavčen le za premoženje, naštet v členu 121 BewG, ki je s to državo povezano in spada v „domače premoženje“. Nasprotno bi bil v drugem primeru dedič, ki je v Nemčiji neomejeni zavezanec za davek na dediščine, v tej državi članici na podlagi t. i. načela „svetovnega premoženja“ obdavčen za vso pridobljeno premoženje, ne glede na to, kaj to premoženje sestavlja in kje je.

46 Po mnenju teh vlad je ureditev, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, glede tega usklajena s sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225), v skladu s katero je država stalnega prebivališča tista, ki mora na celotno sposobnost rezidenta, da plača davek, in mu po potrebi priznati odbitke glede na njegov osebni položaj, ker so prihodki, ki jih je nerezident prejel na ozemlju ene države, najpogosteje le del njegovega celotnega prihodka. Podobno pa naj bi bila v obravnavani zadevi osnova davka na dediščine za nerezidenta nižja od osnove za rezidenta.

47 Nemška in belgijska vlada v zvezi s tem enako kot predložitveno sodišče ugotavljata, da čeprav Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Mattner, ki se je nanašala na tako različno obravnavanje, kot je to v postopku v glavni stvari, ni sledilo tej argumentaciji, ta sodba ni zadevala izračuna davka na dediščino na celotno pridobljeno premoženje, temveč izračun davka na darila na eno samo nepremičnino, tako da v tem primeru ni bilo nobene objektivne razlike v položajih med darilom, za katero velja sistem omejene davčne obveznosti, in darilom, za katero velja sistem neomejene davčne obveznosti.

48 Vendar je treba poudariti, da je Sodišče te navedbe zavrnilo, ne le – kot to zatrjujeta ti vladi – v zvezi z izračunom davka na darilo, katerega predmet je bila nepremičnina (zgoraj navedena sodba Mattner, točke od 35 do 38), temveč tudi v zvezi z izračunom davka na dediščine za tako nepremičnino (glej zgoraj navedene sodbe Jäger, točka 44; Eckelkamp in drugi, točke od 61 do 63, in Arens/Sikken, točke od 55 do 57).

49 V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da glede višine davka na dediščino, ki se obračuna za nepremičnino, ki leži v Nemčiji, ni nobene objektivne razlike, ki bi upravičevala neenako davčno obravnavanje položaja oseb, od katerih nobena ne prebiva stalno v tej državi članici, in položaja, v

katerem vsaj ena od njiju stalno prebiva v tej državi. Znesek davka na dediščino za nepremičnino, ki leži v Nemčiji, je namreč na podlagi ErbStG izražen tako glede na vrednost te nepremičnine kot glede na osebno povezavo med zapustnikom in dedičem. Nobeno od obeh meril pa ni odvisno od kraja njunega stalnega prebivališča (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Jäger, točka 44; Eckelkamp in drugi, točka 61, in Arens/Sikken, točka 55).

50 Poleg tega po nemški ureditvi naeloma veljata tako tisti, ki je nepremičnino, ki leži v Nemčiji, pridobil na podlagi dedovanja med nerezidenti, kot tisti, ki je tako nepremičnino pridobil na podlagi dedovanja, v katero je vključen vsaj en rezident, za zavezanca za davek na dediščino. Ta ureditev namreč le glede davčnega odbitka od davčne osnove pri izražunu davka na dediščino za nepremičnine v Nemčiji razlikuje med dedovanjem med nerezidenti, in dedovanjem, v katero je vključen rezident. Vendar pa se razred in davčna stopnja, določena v členih 15 in 19 ErbStG, opredelita na podlagi istih pravil.

51 Kadar nacionalna ureditev za namen izražuna davka na nepremičnino v zadevni državi članici, ki je bila pridobljena z dedovanjem, postavlja dediče nerezidente, ki so to premoženje pridobili od zapustnika nerezidenta, na eni strani ter dediče nerezidente ali rezidente, ki so tako premoženje pridobili od zapustnika rezidenta, in dediče rezidente, ki so to isto premoženje pridobili od zapustnika nerezidenta, na drugi na isto raven, ni mogoče teh dedičev v okviru te obdavčitve glede uporabe odbitka od davčne osnove za to nepremičnino obravnavati različno, ne da bi bile pri tem kršene zahteve prava Unije. S tem, da nacionalni zakonodajalec dedovanja, uvedena v korist obeh teh kategorij oseb obravnava enako, razen pri znesku odbitka, ki se prizna pridobitelju na podlagi dedovanja, namreč priznava, da med njima glede na podrobna pravila in pogoje obdavčitve z davkom na dediščino ni nobenih objektivnih razlik, ki bi lahko upravičevale različno obravnavanje (glej po analogiji zgoraj navedene sodbe Eckelkamp in drugi, točka 63; Arens/Sikken, točka 57, in Mattner, točka 38).

52 Sicer je treba priznati, da je po navedbah nemške in belgijske vlade davčna osnova za dediščino dediča nerezidenta, kadar je delni zavezanec za davek na dediščino v Nemčiji, „naeloma“ po izrazih, ki jih uporabljata ti vladi, nižja od osnove za dediča, rezidenta ali nerezidenta, ki je neomejeni zavezanec za ta davek v tej državi članici.

53 Vendar ta okoliščina ne more omajati že navedenih ugotovitev, ker se znesek odbitka od davčne osnove, ki jo določa ureditev iz postopka v glavni stvari, nikakor ne spreminja glede na višino davčne osnove za dediščino, ampak ostaja enaka ne glede na njeno višino. Kot je namreč razvidno iz spisa, predloženega Sodišču, se ta odbitek samodejno dodeli vsakemu dediču le zato, ker je zavezanec za davek na dediščino v Nemčiji, da se z znižanjem celotnega zneska dediščine zagotovi izvzetje dela družinskega premoženja. Tako kot ta status zavezanca nikakor ni odvisen od njegovega stalnega prebivališča, ker zadevna ureditev za vsako pridobitev nepremičnine v Nemčiji, če sta zapustnik in dedič rezidenta ali nerezidenta, določa obdavčitev z davkom na dediščino, cilj delnega izvzetja družinskega premoženja enako zadeva vse zavezance za davek na dediščino v Nemčiji, če so rezidenti ali nerezidenti, ker to izvzetje vpliva na znižanje celotnega zneska dediščine.

54 Zato bi se dedič za nepremičnino, na katero je davčna osnova v Nemčiji omejena, tako kot v primeru Y. Welteja iz postopka v glavni stvari, v tej državi članici lahko skliceval, drugače kot Y. Welte, na odbitek v znesku 500.000 EUR, če bi ta pridobitelj tako premoženje pridobil od osebe, ki bi stalno prebivala na nemškem ozemlju in bi bil z njo v zakonski zvezi, ali če bi ta pridobitelj, ki stalno prebiva na tem ozemlju, to premoženje pridobil od osebe, ki na tem ozemlju ni imela stalnega prebivališča.

55 Iz tega izhaja, ker znesek odbitka ni bil določen glede na znesek davčne osnove, temveč je bil dodeljen dediču kot davčnemu zavezancu, delna davčna zavezanost nerezidentnega dediča

po nereziden?nem zapustniku ni okoliš?ina, ki bi glede na ta odbitek lahko vodila do objektivnega razlikovanja položaja tega dediča od položaja nereziden?nega dediča po zapustniku rezidentu ali od položaja dediča rezidenta po reziden?nem ali nereziden?nem zapustniku.

56 Iz tega sledi, da je v postopku v glavni stvari položaj Y. Welteja primerljiv položaju vsakega dediča, ki na podlagi dedovanja pridobi nepremičnino v Nemčiji od umrle osebe, ki je v tej državi?lanici stalno prebivala in s katero je bil v zakonski zvezi, in položaju dediča, ki stalno prebiva v Nemčiji in ki je to premoženje pridobil od pokojnega zakonca, ki ni stalno prebival v tej državi?lanici.

57 Zato je treba preu?iti, ali je lahko ureditev, kakršna je v postopku v glavni stvari, objektivno utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu, kot to podredno zatrjuje nemška vlada.

Obstoj nujnega razloga v splošnem interesu

58 Prvi?, nemška vlada trdi, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, ustreza načelu doslednosti dav?nega sistema. V sistemu delne dav?ne zavezanosti bi se ugodnost znižane dav?ne osnove izravnala z neugodnostjo manjšega odbitka, medtem ko bi se v sistemu neomejene dav?ne zavezanosti ugodnost večjega odbitka izravnala z neugodnostjo višje dav?ne osnove.

59 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je iz sodne prakse Sodišča nedvomno razvidno, da nujnost ohranitve doslednosti dav?nega sistema lahko upravi?uje omejitve izvajanja temeljnih svoboš?in, zagotovljenih s Pogodbo. Vendar, da bi bila taka utemeljitev lahko dopustna, je nujno treba dokazati neposredno povezavo med zadevno dav?no ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno dav?no dajatvijo (glej zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 42, in sodbo z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točki 77 in 78).

60 Vendar v obravnavanem primeru zadošča ugotovitev, da dav?na ugodnost, ki je v državi?lanici, na katere ozemlju leži nepremičnina, ki je predmet dedovanja, posledica uporabe najvišjega dav?nega odbitka od dav?ne osnove, kadar je v dedovanje vključen vsaj en rezident te države, ni izravnana z nobeno določeno dav?no dajatvijo v okviru davka na dediš?ine (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Mattner, točka 54).

61 Iz tega sledi, da ureditve iz postopka v glavni stvari, ni mogoče upravi?iti z nujnostjo ohranitve doslednosti nemškega dav?nega sistema.

62 Drugi?, nemška vlada navaja, da nacionalni predpisi iz postopka v glavni stvari ustrezajo učinkovitosti dav?nega nadzora. Direktiva Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav?lanic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63) namreč določa okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav?lanic, ki med njimi ne obstaja, in pristojnimi organi tretje države, kadar se ta ni zavezala k vzajemni pomoči. Vendar naj nemška dav?na uprava ne bi imela možnosti, da pridobi zanesljive informacije o premoženju zapustnice, ki je stalno prebivala v Švici. Obveznosti matičarjev, da razglasijo smrt, obveznosti sodišč in notarjev, da sporočijo ukrepe, sprejete v primeru smrti, ali da izdajo mrliške liste, ter obveznosti prijave določenih depozitarjev in upravljavcev premoženja naj bi veljale le za nemške subjekte. V teh okoliščinah bi nacionalna dav?na uprava lahko le povzela podatke, ki jih je predložil dedič, brez možnosti njihove preveritve.

63 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da lahko država?lanica, kadar je dodelitev dav?ne ugodnosti v ureditvi te države?lanice odvisna od izpolnitve pogojev, kar je mogoče preveriti le s pridobitvijo podatkov pristojnih organov tretje države?lanice, načeloma legitimno zavrne njeno dodelitev, če se pridobitev podatkov iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo

državo ne obstaja obveznost iz konvencije, da mora predložiti podatke (glej zgoraj navedeno sodbo A, točka 63; ter sodbi z dne 28. oktobra 2010 v zadevi *Établissements Rimbaud*, C-72/09, ZOdl., str. I-10659, točka 44, in z dne 19. julija 2012 v zadevi A, C-48/11, točka 36).

64 Vendar, kot je navedel generalni pravobranilec v tokah 76 in 77 sklepnih predlogov, lahko podatke, ki jih navaja nemška vlada in ki se v glavnem nanašajo na mrliške liste in listine, ki jih izdajo matični organi države, v kateri je bilo uvedeno dedovanje, posredujejo dediči ali glede na okoliščine primera davčni organi te države na podlagi dvostranske konvencije za preprečitev dvojnega obdavčevanja, in ki na splošno ne zahtevajo zapletenih presoj.

65 V vsakem primeru dedič, ki stalno prebiva v Nemčiji, na podlagi nacionalne ureditve, pridobi celoten odbitek od davčne osnove, kadar z dedovanjem pridobi nepremičnino, ki leži v tej državi članici, od osebe, ki je ob svoji smrti stalno prebivala v tretji državi.

66 Vendar se tudi pri takem dedovanju, kot je dedovanje iz postopka v glavni stvari, zahteva, da pristojni nemški organi preverijo podatke v zvezi s pokojnikom, ki je stalno prebival v tretji državi.

67 V teh okoliščinah nemška vlada ne more trditi, da je nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, ker dediču pri dedovanju med rezidenti tretje države, kot je Švicarska konfederacija, odreka polni odbitek od davčne osnove, nujna za ohranitev učinkovitosti davčnega nadzora.

68 Zato je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da se morata člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice v zvezi z izračunom davka na dediščino, ki v primeru dedovanja nepremičnine na ozemlju te države določa, da je odbitek od davčne osnove, kadar sta – kot v okoliščinah postopka v glavni stvari – zapustnik in dedič ob smrti stalno prebivala v tretji državi, kot je Švicarska konfederacija, nižji od odbitka, ki bi se uporabil, če bi vsaj eden od njiju takrat stalno prebival v tej državi članici.

Stroški

69 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:

Člena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice glede izračuna davka na dediščino, ki v primeru dedovanja nepremičnine na ozemlju te države določa, da je odbitek od davčne osnove, kadar sta – kot v okoliščinah postopka v glavni stvari – zapustnik in dedič ob smrti stalno prebivala v tretji državi, kot je Švicarska konfederacija, nižji od odbitka, ki bi se uporabil, če bi vsaj eden od njiju takrat stalno prebival v tej državi članici.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.