

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. junija 2016(*)

„Predhodno odločanje – Prosti pretok kapitala – Člena 63 PDEU in 65 PDEU – Davek na darila – Podaritev nepremičnine, ki je na nacionalnem ozemlju – Nacionalni predpisi, ki določajo večjo davčno olajšavo za rezidente kot za nerezidente – Obstoj izbirne ureditve, ki vsaki osebi s stalnim prebivališčem v državi članici Evropske unije omogoča uporabo višje olajšave“

V zadevi C-479/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu, Nemčija) z odločbo z dne 22. oktobra 2014, ki je prispela na Sodišče 28. oktobra 2014, v postopku

Sabine Hünnebeck

proti

Finanzamt Krefeld

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, A. Arabadžiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin in E. Regan (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. decembra 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za S. Hünnebeck M. Sarburg, odvetnik,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Wasmeier, W. Roels in B.-R. Killmann, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. februarja 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63(1) PDEU in 65 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Sabine Hünnebeck in Finanzamt Krefeld (davčni urad v Krefeldu) zaradi izračuna davka na darila, ki ga je treba plačati zaradi podaritve zemljišča v Nemčiji, katerega solastnica je bila S. Hünnebeck.

Pravni okvir

Pravo Unije

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

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

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

4 Med pretoki kapitala, navedenimi v Prilogi k tej direktivi, so v delu XI te priloge, naslovljenem „Osebni pretoki kapitala“, med drugim navedeni darila in dotacije.

Nemško pravo

5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zakon o davku na dediščine in darila) v različici, objavljeni 27. februarja 1997 (BGBl. 1997 I, str. 378), kakor je bil nazadnje spremenjen s členom 11 zakona z dne 7. decembra 2011 (BGBl. 2011 I, str. 2592), (v nadaljevanju: ErbStG), v členu 1, naslovljenem „Obdavčljive transakcije“, določa:

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

- 1) pridobitve premoženja zaradi smrti;
- 2) darila med živimi;
- 3) namenska naklonila;

[...]

2. Če ni določeno drugače, določbe tega zakona, ki se nanašajo na pridobitev premoženja zaradi smrti, veljajo tudi za darila in namenska naklonila, določbe o darilih pa tudi za namenska naklonila med živimi.“

6 Člen 2 ErbStG, naslovljen „Osebna davčna obveznost“, določa:

„1. Davčna obveznost se nanaša:

1) v primerih, naštetih v členu 1(1), točke od 1 do 3, na celotno pridobljeno premoženje (neomejena davčna obveznost), če je bil pokojnik na dan svoje smrti, darovalec na dan obdaritve ali prejemnik na dan nastanka obdavčljivega dogodka (člen 9) rezident. Šteje se, da so rezidenti:

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

imeli stalno prebivališče;

[...]

3) v vseh drugih primerih razen odstavka 3, na pridobljeno premoženje, ki obsega domače premoženje v smislu §121 Bewertungsgesetz [(zakona o določitvi vrednosti, v nadaljevanju: BewG)] (omejena davčna obveznost).

[...]

3. Na zahtevo pridobitelja se pridobljeno premoženje, h kateremu spada domače premoženje v smislu §121 [BewG] (odstavek 1, točka 3), obravnava, kot da zanj velja neomejena davčna obveznost, če je bil pokojnik na dan svoje smrti, darovalec na dan obdaritve ali pridobitelj na dan nastanka davčne obveznosti (§19), rezident države članice Evropske unije ali države, za katero se uporablja Sporazum o evropskem gospodarskem prostoru [z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP)]. V tem primeru se tudi za več pridobitev od iste osebe v obdobju desetih let pred pridobitvijo premoženja in v obdobju desetih let po pridobitvi premoženja šteje, da zanje velja neomejena davčna obveznost in se seštejejo v skladu z določbo §14. [...]"

7 §14 ErbstG, naslovljen „Upoštevanje prejšnjih pridobitev premoženja“, v odstavku 1 določa:

„Več pridobitev premoženja od iste osebe v obdobju desetih let se sešteje tako, da se zadnji pridobitvi premoženja prišteje vrednost, ki so jo imele predhodne pridobitve premoženja ob njihovi pridobitvi. Davek na celotni znesek se zmanjša za davek, ki bi bil obračunan od predhodno pridobljenega premoženja glede na osebni položaj prejemnika in na podlagi določb, ki so veljale na dan zadnje pridobitve premoženja. [...]"

8 §15 ErbStG, naslovljen „Davčni razredi“, v odstavku 1 določa:

„Glede na osebno razmerje med prejemnikom in zapustnikom ali darovalcem obstajajo trije davčni razredi:

Davčni razred I:

- 1). zakonec in partner,
- 2) otroci in pastorki,

[...]"

9 §16, naslovljen „Olajšave“, določa:

„1. V primerih neomejene davčne obveznosti (§12(1), točka 1, in (3)) je davka oproščeno premoženje,

- 1) ki ga je pridobil zakonec in partner, v višini 500.000 EUR;
- 2) ki so ga pridobili otroci v smislu razreda I, točka 2, in otroci umrlih otrok v smislu razreda I, točka 2, v višini 400.000 EUR;

[...]

2. V primerih omejene davčne obveznosti (§12(1), točka 3) se znesek olajšave, določen v

odstavku 1, nadomesti z zneskom 2000 EUR.“

10 §len 121 BewG, naslovljen „Doma?e premoženje“, v različici, objavljeni 1. februarja 1991 (BGBl. 1991 I, str. 230), kakor je bil nazadnje spremenjen s §lenom 10 zakona z dne 7. decembra 2011 (BGBl. 2011 I, str. 2592), določa:

„Doma?e premoženje zajema:

- 1) doma?e kmetijsko in gozdno premoženje;
- 2) nepremično premoženje;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 S. Hünnebeck in njeni hčeri so nemške državljanke. Stalno prebivališče imajo v Gloucestershiru, v Združenem kraljestvu. S. Hünnebeck ne živi več v Nemčiji od leta 1996. Njeni hčeri nista nikoli prebivali v Nemčiji.

12 S. Hünnebeck je bila solastnica polovice zemljišča, ki se nahaja v Düsseldorfu (Nemčija). S pogodbo v obliki notarskega zapisa z dne 20. septembra 2011 je ta delež prenesla na svoji hčeri, in sicer na vsako polovico deleža. Dogovorjeno je bilo, da bo v zvezi s tem darilom sama plačala davek na darila. Neki odvetnik je 12. januarja 2012 kot skrbnik mladoletnih hčera toženo stranke potrdil izjave iz pogodbe z dne 20. septembra 2011.

13 Z odločbama z dne 31. maja 2012 je davčni urad Krefeld določil, da mora S. Hünnebeck plačati za vsak delež 146.509 EUR davka na darila. Pri izračunu tega davka je urad od vrednosti pridobljenega premoženja vsakič odštél osebno olajšavo, ki se uporabi za osebe, ki so omejeno davčno zavezane, v višini 2000 EUR.

14 S. Hünnebeck je vložila upravno pritožbo, s katero je zahtevala, naj se za vsak delež, podarjen njenima otrokoma, uporabi osebna olajšava v višini 400.000 EUR, do katere so v skladu s §lenom 16(1), točka 2, ErbStG upravičeni davčni zavezanci, ki imajo neomejeno davčno obveznost. Ta pritožba je bila zavrnjena. Po tej zavrnitvi je S. Hünnebeck na Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu, Nemčija) vložila tožbo, s katero je zahtevala dodelitev take olajšave. Pred tem sodiščem S. Hünnebeck trdi, da na davčne organe ni naslovila zahteve za olajšavo iz §lena 2(3) ErbStG, ker te določbe, ki je začela veljati po tem, ko so bila darila že dana, zanjo ni mogla uporabiti in ker uporaba te določbe pomeni, da bi bilo treba upoštevati tudi darila, ki so bila dana pred darilom iz postopka v glavni stvari.

15 Davčni urad v Krefeldu pred navedenim sodiščem navaja, da §len 2(3) ErbStG osebam z neomejeno davčno obveznostjo in osebam z omejeno davčno obveznostjo zagotavlja popolnoma enako obravnavanje.

16 Predložitveno sodišče dvomi o skladnosti §lena 16(2) ErbStG s §lenoma 63(1) PDEU in 65 PDEU, tudi če se omenjeni §len razlaga v povezavi s §lenom 2(3) tega zakona.

17 To sodišče opozarja, da je Sodišče v sodbi z dne 22. aprila 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), že presodilo o skladnosti §lena 16(2) ErbStG, v različici s skoraj enakim besedilom, kot je besedilo v postopku v glavni stvari, s pravom Unije. Meni, da bi bilo treba zgolj glede na to sodbo predloženi tožbi ugoditi, ker pravo Unije nasprotuje uporabi §lena 2(1), točka 3, ErbStG v povezavi s §lenom 16(2) tega zakona, katere posledica je, da se S. Hünnebeck in njenima hčera zato, ker so v času daritve iz postopka v glavni stvari stalno prebivale v

Združenem kraljestvu, prizna olajšava v višini 2000 EUR, medtem ko bi bila na podlagi člena 2(1), točka 1, (a), ErbStG v povezavi s členoma 15(1) in 16(1), točka 2, tega zakona olajšava 400.000 EUR, če bi darovalka ali obdarjenki v istem trenutku stalno prebivali v Nemčiji.

18 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali je po tem, ko je nemški zakonodajalec v odgovor na sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), sprejel člen 2(3) ErbStG, to drugače.

19 To sodišče se sklicuje na sodno prakso na podlagi sodb z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 162), z dne 18. marca 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, točka 53), in z dne 28. februarja 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, točka 62), ter poudarja, da je Sodišče, čeprav se o tem še ni izreklo, sicer menilo, da so nacionalni predpisi, katerih uporaba je fakultativna, lahko v nasprotju s pravom Unije. Zato to sodišče ocenjuje, da je verjetno, da sprejetje člena 2(3) ErbStG ni odpravilo neskladnosti člena 16(2) ErbStG s pravom Unije, zlasti ker se zadnjenavedena določba samodejno uporablja, če davčni zavezanec ne vloži zahteve.

20 Predložitveno sodišče dvomi tudi o združljivosti pravila iz člena 2(3) ErbStG s pravom Unije.

21 Na eni strani lahko v skladu s to določbo prejemnik vloži zahtevo za priznanje višje olajšave le, če so imeli zapustnik, darovalec ali prejemnik ob pridobitvi premoženja stalno prebivališče na ozemlju države članice Unije ali v državi, za katero se uporablja Sporazum EGP, pri čemer naj bi Sodišče v sodbi z dne 17. oktobra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), presodilo, da določbe prava Unije nasprotujejo ureditvi države članice v zvezi z izražunom davka na dediščino, ki v primeru dedovanja nepremičnine na ozemlju te države določa, da je znižanje davčne osnove, kadar sta zapustnik in dedič ob smrti stalno prebivala v tretji državi, nižje od znižanja, ki bi se uporabilo, če bi vsaj eden od njiju takrat stalno prebival v tej državi članici.

22 Po drugi strani predložitveno sodišče ugotavlja, da člen 2(3), drugi stavek, ErbStG določa, da za vse pridobitve od iste osebe v obdobju desetih let pred zadevno pridobitvijo premoženja in desetih let po zadevni pridobitvi premoženja velja neomejena davčna obveznost, tako da se v skladu s členom 14 ErbStG seštejejo. Tako se za davčne zavezanca iz člena 2(1), točka 1, ErbStG olajšava nanaša na celotno premoženje, ki so ga od iste osebe pridobili v obdobju desetih let, medtem ko je obdobje, ki se upošteva pri davčnih zavezancih iz člena 2(3), 20 let.

23 V teh okoliščinah je Finanzgericht Düsseldorf (finančno sodišče v Düsseldorfu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 63(1) PDEU v povezavi s členom 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta predpisom države članice, ki za izražun davka na darila določajo, da je, kadar sta ob podaritvi darovalec in obdarjenec rezidenta druge države članice, znižanje davčne osnove v primeru podaritve nepremičnine, ki je na ozemlju prve države članice, nižje od znižanja, ki bi bilo uporabljeno, če bi bil vsaj eden od njiju istega dne rezident te države, tudi takrat, kadar drug predpis te države članice določa, da se na zahtevo obdarjenca uporabi višje znižanje, pri čemer se upošteva celotno premoženje, ki ga je obdarjenec od darovalca pridobil deset let pred in deset let po podaritvi?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

24 Na prvem mestu je treba spomniti, da je mehanizem, ki ga je uvedel nemški zakonodajalec in pri katerem je pri izražunu davka na darila, če darovalec in obdarjenec na dan podaritve stalno

prebivata v drugi državi članici, znižanje davčne osnove v primeru podaritve nepremičnine, ki leži na ozemlju prve države, nižje od znižanja, ki bi se uporabilo, če bi vsaj eden od njiju tega dne stalno prebival v prvi državi članici, Sodišče v sodbi z dne 22. aprila 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), opredelilo kot neupravičeno omejitev prostega pretoka kapitala, prav tako pa je bila v zvezi s tem izdana sodba z dne 4. septembra 2014, Komisija/Nemčija (C-211/13, EU:C:2014:2148), v kateri je bila ugotovljena neizpolnitev obveznosti države.

25 V obravnavanem primeru ni sporno, da se ta mehanizem v primerih obdavčenja daril med nerezidenti uporabi vedno, če darovalec ne zahteva višje olajšave. V spisu, s katerim razpolaga Sodišče, ni nobenih elementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati, da bi bilo treba ta mehanizem obdavčenja v okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe razlagati kako drugače.

26 Nacionalni zakonodajalec pa je ob tem, ko je zadržal enak mehanizem obdavčenja, spremenil člen 2 ErbStG tako, da je dodal odstavek 3, na podlagi katerega lahko darovalec v primeru darilne pogodbe med nerezidenti zahteva, da se mu prizna višja olajšava, če daritev vključuje vsaj enega rezidenta.

27 Na drugem mestu je treba pojasniti predmet tega predloga za predhodno odločanje.

28 Prvič, treba je ugotoviti, da Komisija trdi, da je pogoj, določen v ErbStG, da lahko obdarjenci, ki niso rezidenti, uporabo višje olajšave zahtevajo le, če ima obdarjenec ali darovalec stalno prebivališče v državi članici Unije ali v državi, za katero se uporablja Sporazum EGP, v nasprotju s sodno prakso Sodišča z dne 17. oktobra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), ker se taka olajšava ne uporablja za prenose med darovalci in pridobitelji, ki imajo stalno prebivališče v tretjih državah.

29 Čeprav se besedilo vprašanja na ta vidik zadevne nacionalne zakonodaje izrecno ne nanaša, pa iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da ima glede tega tudi predložitveno sodišče dvome o skladnosti nacionalne zakonodaje s pravom Unije.

30 Vendar pa je treba spomniti, da čeprav za vprašanja glede razlage prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti, lahko Sodišče predlog nacionalnega sodišča zavrže, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja koristno odgovorilo (v tem smislu glej sodbo z dne 28. februarja 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, točka 19 in navedena sodna praksa).

31 V obravnavanem primeru ni sporno, da so imele S. Hünnebeck in njeni hčeri, ki sta pridobili zadevno darilo, na dan, ko je bila daritev opravljena, vse tri stalno prebivališče v Združenem kraljestvu.

32 V teh okoliščinah, ker se ne nanaša na okoliščine iz zadeve v glavni stvari, je težava z domnevno neskladnostjo, opisano v točki 28 te sodbe, hipotetična, zaradi česar v zvezi s tem odgovor Sodišča v okviru tega postopka ni potreben.

33 Drugič, o razlagi zadevne nacionalne zakonodaje obstaja spor v zvezi z obdobjem, ki ga je treba upoštevati pri seštevanju daril v primeru iz člena 2(3) ErbStG.

34 Predložitveno sodišče tako meni, da je v omenjenem primeru davčna osnova, od katere je treba odšteti dodeljeno olajšavo, enaka seštevku vseh daril, ki so bila dana v obdobju 20 let, če

darovalec ali obdarjenec stalno prebivata v Nemčiji, pa je ta davčna osnova enaka seštevku vseh daril, ki so bila dana v obdobju desetih let.

35 Nemška vlada tej razlagi členov 2(3) in 14 ErbStG nasprotuje. Po mnenju te vlade se tako v primeru darilne pogodbe med nerezidenti kot v primeru darilne pogodbe, pri kateri je vsaj ena od strank rezident, seštevajo darila, ki so bila dana v obdobju desetih let pred zadnjim darilom. Po drugi strani pa naj bi uporaba teh določb na zahtevo pridobitelja povzročila neomejeno davčno obveznost za vse premoženje, ki je bilo pridobljeno v obdobju 20 let.

36 V zvezi s tem je treba spomniti, da je samo predložitveno sodišče pristojno za obravnavo in oceno dejanskega stanja zadeve, ki mu je predložena v odločanje, kot tudi za razlago in uporabo nacionalne zakonodaje (glej sodbo z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp in drugi, C-11/07, EU:C:2008:489, točka 32 in navedena sodna praksa). Treba je tudi spomniti, da mora Sodišče naenkrat omejiti obravnavanje zadeve na vidike, ki mu jih je predložilo predložitveno sodišče. Glede uporabe upoštevne nacionalne zakonodaje mora Sodišče upoštevati položaj, ki ga to sodišče šteje za ugotovljen, in ne more biti vezano na domneve ene od strank v postopku glavni stvari (sodba z dne 6. marca 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, točka 41). Zato je naloga nacionalnega sodišča, in ne Sodišča, da določi obseg in učinek upoštevne nacionalne zakonodaje v nemškem pravu in zlasti pravne posledice, ki jih ima za pridobitelje nerezidente uporaba višje olajšave na njihovo zahtevo.

37 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 63 PDEU in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa, da se pri darilnih pogodbah med nerezidenti, prvič, če pridobitelj tega ne zahteva, davek izračuna z uporabo nižje olajšave in, drugič, če obdarjenec to zahteva, davek izračuna z uporabo višje olajšave, ki se uporablja pri darilnih pogodbah, pri katerih je vsaj ena stranka rezident, pri čemer uporaba te opcije s strani obdarjenca nerezidenta povzroči, da se pri izračunu davka, ki ga je treba plačati v zvezi s to darilno pogodbo, seštevajo vsa darila, ki jih je ta obdarjenec prejel od iste osebe v desetih letih pred in v desetih letih po tem darilu.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

38 V skladu z ustaljeno sodno prakso člen 63(1) PDEU na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami (sodba z dne 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, točka 35 in navedena sodna praksa).

39 V tej zadevi ni sporno, da je darilo iz zadeve v glavni stvari transakcija, ki spada v okvir člena 63(1) PDEU.

40 V zvezi z vprašanjem, ali je zadevna zakonodaja omejitev v smislu te določbe, je treba spomniti, da nacionalne določbe, ki za izračun davka, ki ga je treba plačati ob pridobitvi nepremičnine z darilom, določajo vrednost nepremičnine, lahko ne le odvrnejo od nakupa nepremičnin, ki ležijo v zadevni državi članici, temveč lahko prav tako zmanjšajo vrednost dediščine rezidenta druge države članice, ki ni država članica, v kateri je to premoženje (glej sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 25).

41 V tej zadevi iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, prvič, da je mehanizem obdavčenja, ki je bil uveden s členom 2(3) ErbStG in ki obdarjencu iz darilne pogodbe med nerezidenti omogoča, da izkoristi višjo olajšavo – ki je določena za darila, pri katerih je udeležen vsaj en rezident – fakultativen, in, drugič, da bo uporaba te opcije s strani obdarjenca nerezidenta povzročila, da se bodo za namen izračuna davka, ki ga je treba plačati za zadevno darilo, seštela vsa darila, ki jih je ta obdarjenec prejel od iste osebe v obdobju desetih let pred in desetih let po

tem darilu, medtem ko se pri darilih, pri katerih je udeležen vsaj en rezident, seštejejo le darila, ki so bila dana v zadnjih desetih letih.

42 V zvezi s fakultativnostjo tega mehanizma obdavčenja je treba poudariti, da tudi če bi bil ta mehanizem skladen s pravom Unije, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je lahko nacionalna ureditev, ki omejuje prosti pretok, nezdružljiva s pravom Unije, tudi če je njena uporaba fakultativna. Obstoj možnosti, na podlagi katere bi neki položaj morda postal združljiv s pravom Unije, sam po sebi ne odpravi nezakonnosti sistema, kakršen je obravnavani, ki še vedno določa mehanizem obdavčenja, ki ni združljiv s tem pravom. Treba je dodati, da to velja še toliko bolj, če se, kakor v tem primeru, kadar davčni zavezanec ne opravi izbire, samodejno uporabi mehanizem, ki ni združljiv s pravom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 28. februarja 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, točka 62 in navedena sodna praksa).

43 Za koristen odgovor predložitvenemu sodišču v tej zadevi je treba preučiti vprašanje skladnosti mehanizma obdavčenja, kot je bil uveden s členom 2(3) ErbStG, z določbami Pogodbe DEU o prostem pretoku kapitala.

44 V zvezi s tem je treba glede dolžine obdobja seštevanja daril, ki se upošteva pri uporabi višje olajšave, ugotoviti, da čeprav je višja olajšava, ki se na zahtevo prejemnikov uporabi pri darilih med nerezidenti, enaka kot olajšava, ki se uporabi za darila, pri katerih je vsaj ena stranka rezident, pa je obdobje seštevanja daril odvisno od tega, ali gre za darila iz prve ali druge od teh kategorij.

45 Če je to tako – kar mora potrditi predložitveno sodišče – je treba, ne da bi bilo treba odločiti o skladnosti mehanizma, kakršen je ta iz člena 2(3) ErbStG, s katerim se vse pridobitve nerezidenta podvržejo neomejeni davčni obveznosti, ugotoviti, da lahko dejstvo, da je za darila med nerezidenti določeno daljše obdobje seštevanja kot za darila, pri katerih je vsaj ena stranka rezident – odvisno od primera – privede do tega, da se olajšava pri prvi kategoriji daril odšteje od večje davčne osnove kot pri drugi kategoriji in da se zato za prvo kategorijo daril plača višji davek na darila kot pri drugi kategoriji daril. Tak mehanizem uinkuje tako, da omejuje pretok kapitala, ker lahko zmanjša vrednost daril, ki obsegajo tako nepremičnino (po analogiji glej sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 27).

46 Treba je tudi opozoriti, da ta položaj še poslabšuje dejstvo, da se drugače od darilnih pogodb, pri katerih je vsaj ena od strank rezident in pri katerih se za namen izračuna davka seštevajo le pretekla darila, s čimer se davčnemu zavezancu zagotavlja predvidljivost davčne obveznosti, pri darilnih pogodbah med nerezidenti pri seštevanju daril upoštevajo tudi tista darila, ki bodo dana v desetih letih, ki sledijo zadevnemu darilu, tako da pridobitelji ne morejo predvideti višine davka na darila, ki ga bodo morali kasneje še plačati. Glede tega S. Hünnebeck trdi, da višje olajšave iz člena 2(3) ErbStG ni zahtevala, med drugim, zaradi te nepredvidljivosti.

47 Treba je ugotoviti, da lahko tako pomanjkanje predvidljivosti nerezidente odvrne od pridobitve ali ohranitve premoženja v Nemčiji, ker bi kasnejši prenos tega premoženja na druge nerezidente te za dlje časa pustil v negotovosti glede odmere prihodnjih plačil davka, ki bi jih lahko zahtevala ta država članica (po analogiji glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, točke od 22 do 25).

48 V teh okoliščinah je treba ugotoviti – pri tem da mora predložitveno sodišče preveriti dolžino obdobja, ki se upošteva v primeru dodelitve višje olajšave na predlog obdarjencev nerezidentov, kar je vprašanje, ki se nanaša na razlago in uporabo nemškega prava – da manj ugodna davčna obravnava daril med nerezidenti glede dolžine obdobja seštevanja daril, ki se upošteva pri uporabi višje olajšave, v primerjavi z davčno obravnavo daril, pri katerih je vsaj ena stranka rezident, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo člen 63(1) PDEU na celoma prepoveduje.

49 Poleg tega je treba ugotoviti – v nasprotju s tem, kar trdi nemška vlada – da te različne obravnave ni mogoče šteti za skladno z določbami Pogodbe DEU o prostem pretoku kapitala iz razloga, da se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi. Ta vlada zlasti trdi, da položaja rezidentov in nerezidentov glede njihovih davčnih osnov nista primerljiva. Ti dve kategoriji davčnih zavezancev naj se zaradi načela teritorialnosti ne bi moglo obravnavati povsem enako.

50 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v smislu člena 65(1)(a) PDEU določbe člena 63 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“.

51 To določbo člena 65 ES je glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko. Zato te določbe ni mogoče razlagati tako, da naj bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj prebivališča ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično združljiva s Pogodbo (glej sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 42 in navedena sodna praksa).

52 Izjema, določena v členu 65(1)(a) PDEU, je namreč omejena z odstavkom 3 tega člena, ki določa, da nacionalne določbe, navedene v odstavku 1 tega člena, „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63“ (glej sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 43 in navedena sodna praksa).

53 Razlikovati je torej treba med dovoljenim različnim obravnavanjem iz člena 65(1)(a) PDEU in prepovedano samovoljno diskriminacijo iz odstavka 3 tega člena. Iz ustaljene sodne prakse pa je razvidno, da se davčna ureditev države članice, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari – ki pri izračunu davka na darila v zvezi z obdobjem, ki se upošteva pri uporabi znižanja davčne osnove za nepremičnino, ki leži v tej državi, vsebuje različne določbe glede na to, ali darovalec ali obdarjenec prebivata v tej državi ali pa sta oba rezidenta druge države članice – lahko šteje za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le takrat, kadar se to različno obravnavanje nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, oziroma če je to upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu. Poleg tega različno obravnavanje teh dveh kategorij daril, da bi bilo upravičeno, ne sme presežati tega, kar je nujno za doseg cilja zadevne ureditve (v tem smislu glej sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 44 in navedena sodna praksa).

54 V zvezi z nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, namreč razvidno, da je znesek davka na darila v zvezi z nepremičnino v Nemčiji izračunan na podlagi ErbStG ob upoštevanju vrednosti te nepremičnine in morebitnih družinskih vezi med darovalcem in obdarjencem. Vendar ne eno in ne drugo od teh dveh meril ni odvisno od kraja stalnega prebivališča darovalca ali obdarjenca. Zato, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 62 sklepnih predlogov, glede davka na darila, ki se obračuna za nepremičnino, ki leži v Nemčiji in je predmet darila, ne more obstajati nobena objektivna razlika, ki bi upravičevala neenako davčno obravnavanje položaja, v katerem nobena od strank darilne pogodbe ni

rezidentka te države ?lanice, in položaja, v katerem je vsaj ena od njiju rezidentka v navedeni državi. Zato je položaj h?era S. Hünnebeck primerljiv s položajem vsakega obdarjenca, ki je z darilom prejel nepremi?nino, ki leži v Nem?iji, od osebe, ki stalno prebiva na nemškem ozemlju in s katero jo veže vez starša z otrokom, ter s položajem obdarjenca, ki stalno prebiva na tem ozemlju in je prejel darilo od osebe, ki tam ni rezidentka (po analogiji glej sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, to?ka 36).

55 V skladu z nemškimi predpisi se na?eloma obdarjenec pri darilni pogodbi med nerezidenti in obdarjenec pri darilni pogodbi, pri kateri je vsaj ena stranka rezident, štejeta za dav?na zavezanca za davek na darila v zvezi z nepremi?ninami, ki ležijo v Nem?iji. Samo v zvezi z obdobjem, ki se upošteva pri uporabi olajšave, ki se prizna na dav?no osnovo, ta zakonodaja za namen izra?una tega davka razlikuje med darilnimi pogodbami med nerezidenti in darilnimi pogodbami, pri katerih je vsaj ena stranka rezident. Na drugi strani pa ni sporno, da se razred in dav?na stopnja dolo?ita na podlagi enakih pravil za obe skupini daril (po analogiji glej sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, to?ka 37).

56 Kadar nacionalna ureditev pri obdav?itvi podaritve nepremi?nine, ki leži v zadevni državi ?lanici, postavlja na isto raven obdarjence nerezidente, ki so prejeli to premoženje od darovalca nerezidenta, na eni strani ter obdarjence nerezidente ali rezidente, ki so tako premoženje prejeli od darovalca rezidenta, in obdarjence rezidente, ki so isto premoženje prejeli od darovalca nerezidenta, na drugi strani, z njo ni mogo?e – ne da bi bile kršene zahteve prava Unije – teh obdarjencev v okviru iste obdav?itve obravnavati razli?no pri uporabi znižanja dav?ne osnove za to nepremi?nino. Nacionalni zakonodajalec s tem, ko glede obdav?enja enako obravnava – razen pri obdobju, ki se upošteva pri uporabi olajšave, do katere je lahko upravi?en obdarjenec – darila teh dveh kategorij oseb, namre? priznava, da med njima ni nobenih objektivnih razlik glede podrobnih pravil in pogojev te obdav?itve, ki bi lahko upravi?evale razli?no obravnavanje (po analogiji glej sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, to?ka 38).

57 Sicer je treba priznati, da – kot v bistvu navaja nemška vlada – je dav?na osnova za darilo obdarjenca nerezidenta, kadar je omejeni zavezanec za davek na darila v Nem?iji, na?eloma nižja od dav?ne osnove za obdarjenca, rezidenta ali nerezidenta, ki je neomejeni zavezanec za ta davek v tej državi ?lanici (po analogiji glej sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, to?ka 52).

58 Vendar ta okoliš?ina, kot izhaja iz sodne prakse Sodiš?a (glej zlasti sodbo z dne 3. septembra 2014, Komisija/Španija, C?127/12, EU:C:2014:2130, to?ki 77 in 78), ne more omajati že navedenih ugotovitev, še toliko bolj ker se obdobje, ki se upošteva pri znižanju dav?ne osnove, ki jo dolo?a ureditev iz postopka v glavni stvari, nikakor ne spreminja glede na višino dav?ne osnove za darilo, ampak ostaja enaka ne glede na njeno višino.

59 Iz tega izhaja, da ker upošteveno obdobje, ki se upošteva pri uporabi olajšave, ni odvisno od zneska dav?ne osnove, temve? se uporablja za obdarjenca kot dav?nega zavezanca, same lastnosti dav?ne osnove obdarjenca nerezidenta, ki dobi darilo od darovalca nerezidenta, ne morejo povzro?iti objektivnega razlikovanja, glede na to obdobje, položaja tega obdarjenca od položaja obdarjenca nerezidenta, ki prejme darilo od darovalca rezidenta, ali od položaja obdarjenca rezidenta, ki prejme darilo od darovalca nerezidenta (po analogiji glej sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, to?ka 55).

60 Zato je treba preizkusiti, ali je omejitev pretoka kapitala, kakor je ugotovljena v to?ki 48 te sodbe, lahko objektivno upravi?ena z nujnim razlogom v splošnem interesu.

Upravi?enost omejitve na podlagi nujnih razlogov v splošnem interesu

61 V zvezi z morebitno upravičenostjo omejitve – ki jo pomeni manj ugodno obravnavanje nerezidentov v zvezi z obdobjem seštevanja daril, ki se upošteva pri uporabi višje olajšave – zaradi nujnih razlogov v splošnem interesu je treba ugotoviti, da razlogi, ki jih navaja nemška vlada, niso upravičeni.

62 Na prvem mestu je treba v zvezi s potrebo po ohranitvi notranje skladnosti nemškega davčnega sistema spomniti, da iz sodne prakse Sodišča sicer izhaja, da je s tem razlogom mogoče upravičiti omejitev temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba. Vendar da bi bila taka utemeljitev dopustna, je nujno treba dokazati neposredno povezavo med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (glej sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 53 in navedena sodna praksa).

63 V tej zadevi pa zadostuje ugotovitev, da čeprav se nemška vlada omejuje na zelo splošno formulirano trditev, da je člen 2(3) ErbStG povzročil „popolno spremembo“ sistema osebnega obdavčenja obdarjencev nerezidentov in da se vse ugodnosti in neugodnosti, ki izhajajo iz uporabe enega ali drugega od obeh osebnih davčnih režimov, za katera se lahko pridobitelj nerezident odloži, medsebojno „izravnajo“, pa ne navede, zakaj naj bi se seštevanje daril v obdobju 20 let, če pridobitelj zahteva višjo olajšavo, štelo kot primeren ukrep za doseganje cilja ohranitve notranje skladnosti nemškega davčnega sistema. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da davčna ugodnost, ki pri uporabi višje olajšave izhaja iz tega, da se pri darilnih pogodbah, pri katerih je vsaj ena stranka nemški rezident, upošteva obdobje desetih let pred daritvijo, ni izravnana z nobeno določeno davčno dajatvijo v okviru davka na darila (po analogiji glej sodbi z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 54, in z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 60).

64 Iz tega sledi, da omejitev, ki je bila ugotovljena v točki 48 te sodbe, ne more biti upravičena s potrebo po ohranitvi notranje skladnosti nemškega davčnega sistema.

65 Na drugem mestu, v zvezi z razlogom, ki se nanaša na načelo teritorialnosti in na zatrjevano nujnost zagotovitve uravnotežene delitve davčne pristojnosti med državami članicami, je treba spomniti, da gre za legitimni cilj, ki ga Sodišče priznava (sodba z dne 7. novembra 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, točka 50 in navedena sodna praksa).

66 Vendar pa je treba ugotoviti, da v obravnavani zadevi različno obravnavanje glede obdobja, ki se upošteva pri uporabi višje olajšave, izhaja le iz uporabe zadevne nemške zakonodaje (v tem smislu glej sodbo z dne 11. septembra 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, točka 41). Poleg tega nemška vlada ni dokazala, da je to različno obravnavanje potrebno, da bi se Zvezni republiki Nemčiji zagotavljala davčna pristojnost. Torej se nemška vlada neutemeljeno sklicuje na ta razlog.

67 Zato je treba ugotoviti, da v tem primeru ni dokazano, da omejitev, kakršna je ugotovljena v točki 48 te sodbe, omogoča doseganje ciljev v splošnem interesu, za katere nemška vlada trdi, da jih hoče doseči.

68 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 63 PDEU in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki za darila med nerezidenti, če ni posebne zahteve obdarjenca, določa način izračuna davka z uporabo nižje olajšave. Ta člena vsekakor nasprotujeta tudi nacionalni zakonodaji, ki določa, da se, če obdarjenec to zahteva, davek izračuna z uporabo višje olajšave, ki se uporablja pri darilnih pogodbah, pri katerih je vsaj ena stranka rezident, pri čemer, če to možnost uporabi obdarjenec nerezident, to povzroči, da se pri izračunu davka, ki ga je treba plačati v zvezi s to darilno pogodbo, seštejejo vsa darila, ki jih je ta obdarjenec prejel od iste osebe v desetih letih pred in v

desetih letih po tem darilu.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

?lena 63 PDEU in 65 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki za darila med nerezidenti, ?e ni posebne zahteve obdarjenca, dolo?a na?in izra?una davka z uporabo nižje olajšave. Ta ?lena vsekakor nasprotujeta tudi nacionalni zakonodaji, ki dolo?a, da se, ?e obdarjenec to zahteva, davek izra?una z uporabo višje olajšave, ki se uporablja pri darilnih pogodbah, pri katerih je vsaj ena stranka rezident, pri ?emer, ?e to možnost uporabi obdarjenec nerezident, to povzro?i, da se pri izra?unu davka, ki ga je treba pla?ati v zvezi s to darilno pogodbo, seštejejo vsa darila, ki jih je ta obdarjenec prejel od iste osebe v desetih letih pred in v desetih letih po tem darilu.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.