

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

JANA MAZÁKA,

predstavljeni 13. marca 2008¹(1)

Zadeva C-11/07

Hans Eckelkamp in drugi

proti

državi Belgiji

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hof van Beroep te Gent (Belgija))

„Prost pretok kapitala – Člena 56 ES in 58 ES – Omejitve – Davek na dediščino – Možnost odbitka nekaterih dolgov, zavarovanih s pooblastilom za ustanovitev hipoteke – Zavrnitev, ker umrli ob smrti ni bi rezident“

I – Uvod

1. Hof van Beroep te Gent (višje sodišče, Gent) (Belgija) želi z vprašanjem za predhodno odločanje, ki ga je vložilo s sodbo z dne 9. januarja 2007, v bistvu ugotoviti, ali je belgijska zakonodaja o obdavčitvi dediščine skladna s členoma 56 ES in 58 ES o prostem pretoku kapitala ter členi 12 ES, 17 ES in 18 ES o svoboščini državljanov Unije, da prebivajo v drugi državi članici. Natančneje, predložitveno sodišče želi vedeti, ali te določbe Pogodbe nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se – za določitev osnove za odmero davka na dedovanje nepremičnine, ki je na ozemlju zadevne države članice, – lahko upoštevajo nekatera bremena, kot so dolгови, zavarovani s pravico upnika, da lahko ustanovi hipoteko na nepremičnini, če je pokojnik ob smrti prebival v tej državi članici, vendar ne, če je prebival v drugi državi članici.

2. Vprašanja, ki se postavljajo v obravnavani zadevi, so podobna vprašanjem iz zadeve C-43/07(2) – v kateri danes prav tako predstavljam sklepne predloge – ki se tudi nanaša na nacionalno zakonodajo, v skladu s katero pri odmeri davka na dedovanje nepremičnine na nacionalnem ozemlju ni mogoče odšteti nekaterih obveznosti, če je pokojnik ob smrti prebival v drugi državi članici.

3. Sodišče bo imelo pri odgovarjanju na vprašanja, zastavljena v tej zadevi, priložnost graditi na obstoječi sodni praksi v zvezi z obdavčitvijo dediščine in jo razviti v kontekstu prostega pretoka kapitala, zlasti tisto, ki izhaja iz zadev *Barbier*(3) and *van Hilten-van der Heijden*.(4)

II – Upoštevna zakonodaja

A – Zakonodaja Skupnosti

4. Člen 56(1) ES (prej člen 73b(1) Pogodbe ES) določa:

„V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.“

5. Člen 58 ES (prej člen 73d Pogodbe ES) določa:

„1. Določbe člena 56 [ES] ne posegajo v pravice držav članic, da:

(a) 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

[...]

3. Ukrepi in postopki iz [odstavka 1] ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56 [ES].“

6. Priloga I k Direktivi Sveta [88/361/EGS] z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen, kasneje razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo)(5) z naslovom „Nomenklatura pretoka kapitala iz člena 1 Direktive“ se nanaša na trinajst kategorij pretokov kapitala. V rubriki XI, z naslovom „Osebni pretoki kapitala“, je navedeno:

„[...]“

D – Dediščine in zapuščine

[...]“

B – Nacionalno pravo

7. Različne regije Kraljevine Belgije imajo pristojnost, da za davek na dediščino določijo stopnjo obdavčitve, obdavčljiv znesek, davčne oprostitve in znižanja davka.

8. Člen 1 flamskega Wetboek Successierechten (zakonik o davkih na dediščino, v nadaljevanju: WS) pri obdavčitvi dedovanja razlikuje na podlagi tega, ali je zapustnik ob smrti prebival v Belgiji ali v tujini. Ta člen določa:

„S tem predpisom sta določena:

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

2. davek na prehod lastnine *mortis causa* od vrednosti nepremičnin, ki so v Belgiji, in pripada zapuščini osebe, ki ni prebivalec Kraljevine Belgije.

Šteje se, da je oseba prebivalec Kraljevine Belgije, če ima ob smrti prebivališče v Kraljevini Belgiji ali je tam njegovo premoženje.“

9. Davek na dediščino se v skladu s členom 15 WS plača po odbitku dolgov od celotne lastnine, ki je bila v lasti pokojnika, ne glede na to, kje je lastnina.

10. Člen 18 WS, ki se nanaša na nerezidente, določa:

„Davek na prehod lastnine *mortis causa* se plaša od vseh nepremičnin, ki so v Belgiji in so v lasti pokojnika [...], pri čemer se ne upošteva dolgov in obveznosti iz zapuščine.“

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

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

13. V členu 41 WS je določeno:

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

Popis, vložen v roku, določenem z zakonom, ali roku, ki ga podaljša generalni direktor, se lahko popravi, če se ta rok še ni iztekel, razen če so se zainteresirane stranke tej pravici izrecno odpovedale z izjavo, ki so jo podale v skladu z zakonskimi zahtevami.“

14. Člen 48(1) WS določa tabele, ki prikazujejo stopnje, ki veljajo za davek na dediščino in davek na prehod lastnine *mortis causa* (davek na prehod). Člen 48(2), tretji pododstavek, določa:

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

15. Glede davka na dediščino med Belgijo in Nemčijo ne obstaja dogovor o izogibanju dvojnega obdavčenja.

III – Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica in Joris Eckelkamp, pritožniki v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: dediči), so dediči Reintges Hildegard Eckelkamp (v nadaljevanju: R. H. Eckelkamp), ki je umrla v Düsseldorfu 30. decembra 2003.

17. R. H. Eckelkamp je 13. novembra 2002 podpisala dokument, ki je vseboval pripoznavo njenega dolga do Hansa Eckelkampa. Poleg tega je R. H. Eckelkamp z notarsko listino z dne 5. junija 2003 dala pooblastilo za obremenitev nepremičnine v Knokke-Heist (Belgija) s hipoteko zaradi zavarovanja plačila dolga v znesku 220.000 eurov in 11.000 eurov obresti.

18. Dediči so 29. junija 2004 popisali zapuščino R. H. Eckelkamp (v nadaljevanju: popis zapuščine ali popis) in pod sredstva navedli, da je vrednost premoženja 200.000 eurov. Pod obveznosti je bilo v popisu napisano „ni“.

19. Na podlagi popisa – in torej brez upoštevanje dolga R. H. Eckelkamp do Hansa Eckelkampa – je bil z odločbo z dne 14. julija 2004 odmerjen davek na prehod lastnine v znesku 110.000,04 eurov.

20. Iz spisa izhaja, da so si belgijski davčni organi in dediči, preden je bil narejen popis zapuščine, izmenjali elektronska sporočila, v katerih so davčni organi navedli, da se davek na prehod lastnine (ki se uporablja, kadar pokojnik ni bil rezident) plača od vrednosti nepremičnin, ki so v Belgiji, brez odštetja kakršnih koli dolgov, in da naj sporni dolg zato ne bo naveden v popisu.

21. Potem ko so dediči plačali davek na dediščino, so 7. oktobra 2004 vložili davčno tožbo, s katero so med drugim zahtevali razglasitev ničnosti odločbe z dne 14. julija 2004. Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (sodišče prve stopnje, Bruges) je s sodbo z dne 30. maja 2005 tožbo zavrnilo. Rechtbank je v sodbi presodilo, da se je rok iz člena 40 WS za vložitev popisa zapuščine vsekakor iztekel 1. julija 2004, davčna tožba pa je bila vložena šele 7. oktobra 2004, kar je pomenilo, da je bil popis zapuščine dokončen in ni bilo mogoče upoštevati obveznosti, ki ni bila navedena v njem. Rechtbank je tudi zavzelo stališče, da bi pritožniki zadevni dolg morali navesti v popisu kot obveznost, za katero velja pravilo iz členov 1 in 2 WS v povezavi s členom 18 WS, ker je v nasprotju s pravom Skupnosti.

22. Dediči so nato zoper sodbo Rechtbank vložili pritožbo na Hof van Beroep. V podporo pritožbi v bistvu navajajo, da ima pravo Skupnosti neposreden učinek in da morajo upravni organi ponovno preučiti odločitve, ki so v nasprotju s pravom Skupnosti. Člen 41 WS ne more preprečiti pravu Skupnosti, da bi polno učinkoval. Poleg tega s sklicevanjem na zadevo *Barbier*(6) trdijo, da je razlikovanje med belgijskimi rezidenti in nerezidenti iz člena 2(1) WS v povezavi s členom 18 WS v nasprotju z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala. Trdijo tudi, da ta pravila WS posegajo v svobodo prebivanja v drugi državi članici in so v nasprotju s členom 12 ES v povezavi s členoma 17 ES in 18 ES. Belgijska država, ki je nasprotna stranka v postopku v glavni stvari, oporeka omejitvi prostega pretoka kapitala in trdi, da položaja rezidentov in nerezidentov nista primerljiva.

23. V predložitveni odločbi Hof van Beroep navaja, da je ugotovilo, da je R. H. Eckelkamp ob smrti res imela dolg v višini 220.000 eurov.

24. V teh okoliščinah je Hof van Beroep te Gent prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 12 ES v povezavi s členoma 17 ES in 18 ES ter člen 56 ES v povezavi s členom 57 ES nasprotujejo nacionalni ureditvi države članice, po kateri v primeru pridobitve nepremičnine, ki je v državi članici (država, kjer je nepremičnina), z dedovanjem ta država naloži davek na vrednost te nepremičnine, ki je v tej državi, pri čemer sicer dopušča odbitek v višini vrednosti obveznosti, ki bremenijo to nepremičnino (na primer dolgovi, zavarovani s pravico upnika, da vzame hipoteko na to nepremičnino), če je zapustnik ob smrti prebival v državi, kjer je nepremičnina, vendar pa ne, če je zapustnik ob smrti živel v drugi državi članici (državi članici prebivališča)?“

IV – Pravna analiza

A – Bistvene trditve strank

25. V tem postopku so stališča predložili dediči, belgijska vlada in Komisija, ki so bili tudi zastopani na obravnavi 13. decembra 2007.

26. Dediči navajajo, prvič, da je belgijska zakonodaja o obdavčitvi pridobitve nepremičnine z dedovanjem diskriminatorna in krši člen 56 ES v povezavi s členom 58 ES, s tem, da – za izražun osnove za odmero – dopušča, da se upoštevajo nekateri dolgovi, če je pokojnik ob smrti prebival v Belgiji, vendar pa ne, če je pokojnik prebival drugje. Dediči trdijo, da sta položaja rezidenta in nerezidenta v tem kontekstu primerljiva. V zvezi s tem navajajo, da belgijska zakonodaja

načeloma šteje rezidente in nerezidente za davčne zavezanke za odmero davkov na dediščino. Ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča(7) dediči trdijo, da morajo biti zato rezidenti in nerezidenti pri odbitju obveznosti ali dolgov obravnavani enako.

27. Drugič, dediči navajajo – ob sklicevanju na zadevo *Barbier*(8) – da zadevna zakonodaja pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ker se zaradi določb o preprečevanju odbitja dolgov, ki se nanašajo na nepremičnine, zniža vrednost dediščine, če je bil pokojnik nerezident, če pa je pokojnik prebival v Belgiji, takega znižanja ni. Tako je lahko oseba, ki prebiva v drugi državi članici, odvrnjena od vlaganja v nepremičnine, ki so v Belgiji, saj ve, da bodo morali njeni dediči plačati višje davke na dediščino, kot če ne bi vlagala v Belgijo ali če bi investirala drugače.

28. Tretjič, in na podlagi podobnih trditev, dediči navajajo, da je zadevna belgijska zakonodaja v nasprotju s pravicami državljanov Unije, kot so določene v členih 12 ES in 18 ES, da prebivajo v drugi državi članici in da niso diskriminirani.

29. Dediči so na obravnavi nasprotovali trditvi belgijske vlade, da bi moral biti ta predlog za sprejetje predhodne odločbe razglašen za nedopustnega, in trdili, da je sporni dolg – tudi po belgijskem pravu – dovolj tesno povezan z zadevno nepremičnino. V zvezi s tem ni ustrezne razlike med hipoteko in zadevnim pooblastilom za ustanovitev hipoteke. Poleg tega so poudarili, da dolg v višini 220.000 eurov ni bil naveden v popisu, ker je v skladu z belgijskim pravom to prepovedano, če pokojnik ni bil rezident, in, kar je pomembnejše, ker jim je pristojni nacionalni organ naročil, naj tega ne storijo (to naj bi bil vir podatkov, na katerega bi se lahko sklicevali zaradi načela varovanja upravičenega pričakovanja).(9)

30. Belgijska vlada nasprotno trdi, da je treba ta predlog za sprejetje predhodne odločbe razglasiti za ničnega, ker je vprašanje hipotetično in ni koristno za odločitev spora v postopku v glavni stvari. Poudarja, da zadevni dolg ni bil omenjen v popisu zapuščine, ki je postal dokončen z iztekom roka, ki ga WS določa za njegovo vložitev. Torej je osrednje vprašanje dejansko iztek roka za vložitev ali popravo popisa zapuščine in Hof van Beroep ni razložilo, kako bi v teh okoliščinah lahko upoštevalo predhodno odločbo glede zastavljenega vprašanja. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da pravo Skupnosti praviloma ne preprečuje uporabe postopkovnih pravil nacionalnega prava, kot so roki.(10)

31. Belgijska vlada glede vsebine zadeve navaja, da razlika v obravnavanju v zvezi z dolgi, glede na to, ali spadajo v zapuščino rezidenta ali nerezidenta, ni kršitev določb Pogodbe, ki se obravnavajo v tej zadevi. Poudarja, da kadar gre za neposredne davke, zlasti obdavčitev pridobitve z dedovanjem, položaja rezidentov in nerezidentov praviloma nista primerljiva.

32. Belgijska vlada trdi, da lahko samo država članica, v kateri je pokojnik prebival, oceni ekonomski položaj v celoti in upošteva vse premoženje in dolgove pri izračunu davkov na dediščino. Dolg, kot je sporni, praviloma vedno upošteva država članica pokojnikovega prebivališča. Vendar pa na ravni skupnosti ne obstaja pravi okvir za usklajevanje pristojnosti držav članic na področju obdavčitve dedovanja. Odbitje dolga, kot je sporni, v državi članici, kjer je nepremičnina, bi v bistvu lahko privedlo do dvojnega odbitja, ki so ga države članice upravičene preprečiti. V obravnavani zadevi so bili vsi dolgi, ki so bili del zapuščine pokojnice, upoštevani v Nemčiji, državi članici, v kateri je prebivala.

33. Po stališču belgijske vlade je treba obravnavano zadevo razlikovati od zadeve *Barbier*,⁽¹¹⁾ ker je bil dolg, ki so ga želeli odbiti zapustniki v slednji zadevi, bistven del nepremičnine, obdavčene v državi članici, v kateri je bila nepremičnina. Nasprotno pa v obravnavani zadevi ni ne kaže na to, da bi bil zadevni dolg – ki je le zavarovan s pooblastilom za ustanovitev hipoteke in ne s hipoteko – dovolj tesno povezan z nepremičnino v smislu zadeve *Barbier*. To pooblastilo za ustanovitev hipoteke se v bistvu nanaša na vse sedanje in bodoče premoženje zadevne osebe.

34. Belgijska vlada trdi, da če bi morala država članica, v kateri je nepremičnina, dovoliti odbitje dolgov, ki se nanašajo na to nepremičnino, bi to moralo veljati le, če bi bil ta dolg tesno povezan z nepremičnino in če ga ne bi bilo mogoče odbiti tudi v državi članici pokojnikovega prebivališča.

35. Belgijska vlada iz podobnih razlogov meni, da zadevna belgijska zakonodaja ni v nasprotju s členi 12 ES, 17 ES in 18 ES.

36. Komisija navaja, da je razlikovanje med belgijskimi rezidenti in nerezidenti glede izračuna davkov na dediščine – zaradi katerega za dedovanje nepremičnin po nerezidentu velja davek na prehod brez odbitja dolgov – prepovedana omejitev prostega pretoka kapitala. Tako določbo se lahko šteje za združljivo s prostim pretokom kapitala, le če se različno obravnavanje uporablja v položajih, ki niso objektivno primerljivi, ali če bi bilo to upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu.⁽¹²⁾

37. Po mnenju Komisije sta položaja rezidenta in nerezidenta v obravnavani zadevi popolnoma primerljiva. Pravzaprav pokojnikov status rezidenta ali nerezidenta nima vpliva na vrednost nepremičnine, ki je v Belgiji, in s tem povezanimi dolgovi ali dediščino. Komisija meni, kot je bilo pojasnjeno na obravnavi, da je dolg v obravnavani zadevi zaradi pooblastila za ustanovitev hipoteke neposredno povezan z vrednostjo nepremičnine.

38. Poleg tega ni bil podan nujni razlog v splošnem interesu, ki bi lahko upravičil zadevno različno obravnavanje. Kar zadeva predvsem domnevno težavo nacionalnih organov, da preverijo obstoj dolgov, če je pokojnik prebival v drugi državi članici, morajo ustrezen dokaz za obstoj takega dolga v vsakem primeru predložiti dediči. Komisija dodaja, da se država članica za upravičenje omejitve prostega pretoka kapitala ne more sklicevati na znižanje davka ali na davčno ugodnost, ki bi jo morda določila druga država članica, če tako želi.

39. Nazadnje Komisija meni, da ni treba odgovoriti na zastavljeno vprašanje v zvezi s členi 12 ES, 17 ES ali 18 ES.

B – Presoja

1. Dopustnost vprašanja za predhodno odločanje

40. Glede ugovora o nedopustnosti, ki ga je podala belgijska vlada, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso le nacionalno sodišče, pred katerim poteka spor in ki je pristojno za izdajo sodne odločbe, ob upoštevanju posebnosti spora, ki poteka pred njim, presodi o nujnosti sprejetja predhodne odločbe za izdajo sodbe ter o pomembnosti vprašanj, ki jih zastavi Sodišče.⁽¹³⁾

41. Če se vprašanja, ki jih zastavijo nacionalna sodišča, nanašajo na razlago določbe prava Skupnosti, je torej Sodišče natančno zavezano, da odloči, razen če je očitno, da je pravi namen predloga za sprejetje predhodne odločbe prepričati Sodišče, da odloči v izmišljenem sporu ali izda posvetovalna mnenja o splošnih ali hipotetičnih vprašanjih, ali če zaprosena razlaga prava Skupnosti ni povezana s praviimi dejstvi spora ali njegovim namenom, ali če Sodišče nima na voljo

dejanskih ali pravnih elementov, ki so nujni za to, da poda ustrezen odgovor na nanj naslovljena vprašanja.(14)

42. Opozoriti je treba, da v obravnavani zadevi ni sporno, da dediči niso omenili zadevnega dolga v roku, ki ga WS določa za vložitev ali popravo popisa zapuščine, ki je z iztekom tega roka postal dokončen.

43. Belgijska vlada je tudi – pravilno – poudarila, da pravo Skupnosti praviloma ne preprečuje uporabe takih rokov, določenih v nacionalnem pravu. V zvezi s tem izhaja iz sodne prakse, da sta določanje razumnih rokov v upravnih in sodnih postopkih ter pravilo, da upravna odločba z iztekom takega roka postane dokončna, narekloma skladna z zahtevami po učinkovitosti prava Skupnosti, če taka procesna pravila pomenijo uporabo temeljnega načela pravne varnosti.(15)

44. Vendar iz spisa in stališča dedičev jasno izhaja, da se poleg dejstva, da dediči niso spoštovali rokov za vložitev popisa zapuščine – za katere menim, da sami po sebi niso sporni – v obravnavani zadevi skriva še nekaj drugega. Predvsem se zdi, da je nenavedba zadevnega dolga povezana z dejstvom, da belgijska dednopravna zakonodaja ne določa navedbe tega dolga in, kar je pomembnejše, z dejstvom, da so dediče o tem obvestili belgijski davčni organi.

45. Končno se obravnavana zadeva torej ne nanaša na procesne določbe WS, temveč na njegove vsebinske določbe, ki so morda, odvisno od odgovora na zastavljeno predhodno vprašanje, temeljile na napačni uporabi prava Skupnosti.(16)

46. V teh okoliščinah še zdaleč ni jasno, da predložitveno sodišče pri odločanju o pritožbi dedičev ne bi moglo – le zato, ker je popis dediščine postal dokončen, ne da bi bil zadevni dolg omenjen – upoštevati predhodne odločbe glede zastavljenega vprašanja.

47. Torej v skladu z navedeno sodno prakso ni očitno, da je zastavljeno vprašanje v obravnavani zadevi – kot trdi belgijska vlada – hipotetično ali nepomembno za izdajo sodbe v postopku v glavni stvari.

48. Po mojem mnenju je zastavljeno vprašanje za predhodno odločanje zato dopustno.

2. Temelj

49. Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali pravo Skupnosti, predvsem določbe Pogodbe o svoboščini državljanov Unije, da prebivajo v drugi državi članici, in o prostem pretoku kapitala, nasprotuje nacionalni zakonodaji o davku na dediščino, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se lahko – za določitev osnove za odmero davka na dedovanje nepremičnin, ki so na ozemlju zadevne države članice – lahko upoštevajo nekatere obveznosti, kot so dolгови, zavarovani s pravico upnika, da lahko vzame hipoteko na nepremičnino, če je zapustnik ob smrti prebival v tej državi članici (davek na dediščino), vendar ne, če je prebival v drugi državi članici(17) (davek na prehod lastnine).

50. Obravnavanje tega vprašanja bom začel z vidika prostega pretoka kapitala, kot so predlagale stranke v tem postopku in v skladu z upoštevno sodno prakso Sodišča o obdavčitvi pridobitve z dedovanjem.(18)

51. Najprej je treba poudariti, da je najbolj relevantna določba Pogodbe za okoliščine te zadeve, kot je pravilno pripomnila Komisija, člen 58 ES v povezavi s členom 56 ES, ne pa člen 57 ES, kot je navedeno v zastavljenem vprašanju.

52. Uvodoma je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob

spoštovanju prava Skupnosti.(19)

53. Kar podrobneje zadeva veljavnost *ratione materiae* določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala za položaj, kot je obravnavani – ki za stranke tega postopka dejansko ni sporen – je ustaljena sodna praksa, da je dedovanje pretok kapitala v smislu člena 56 ES (prej člen 73b Pogodbe ES), razen če so njegovi sestavni elementi omejeni na eno državo članico.(20)

54. V zvezi s tem je dovolj, da poudarim, da položaj v zadevi, ki je pred Hof van Beroep te Gent, očitno ni popolnoma notranji, saj zadeva obdavčitev pridobitve nepremičnine z dedovanjem po osebi, ki je ob smrti prebivala v državi članici, ki ni Belgija, torej ne v državi članici, v kateri je nepremičnina.

55. Za zadevno dedovanje iz postopka v glavni stvari se zato uporabljajo določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

56. Torej je treba preučiti, ali nacionalna zakonodaja, kot je zadevna, pomeni prepovedano omejitev prostega pretoka kapitala.

57. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je sodišče v zadevi *Barbier* – ki se prav tako nanašal na obdavčitev nepremičnine, pridobljene z dedovanjem po nerezidentu – odločilo, da ukrepi, ki jih člen 56 ES prepoveduje, ker omejujejo pretok kapitala, zajemajo tiste, zaradi katerih se zmanjša vrednost dediščine rezidenta države, ki ni država članica, v kateri je zadevno premoženje, in ki obdavči dedovanje tega premoženja.(21)

58. V obravnavani zadevi ni sporno – kot so navedli dediči in Komisija –, da je ukinjen zakonodaje, v skladu s katero se dolгови, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne smejo uporabiti kot odbitek v zvezi z nepremičnino, podedovano po nerezidentu, zmanjšanje vrednosti dediščine, v delu, v katerem določa, da se v Belgiji za dediščino zaračuna višji davek, kot če bi bila podedovana po osebi, ki je ob smrti prebivala na ozemlju te države članice.

59. Iz tega sledi, da se z zadevno nacionalno zakonodajo o davku na dediščino – ker je pogoj za odbitek določenih dolgov ta, da je bila zadevna nepremičnina podedovana po osebi, ki je prebivala v tej državi članici – načeloma omejuje prost pretok kapitala.

60. Torej je treba preučiti, ali je ta omejitev lahko upravičena ob upoštevanju določb Pogodbe.

61. Belgijska vlada se v bistvu opira na dve glavni trditvi, da bi dokazala, da je sporna zakonodaja skladna z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala in da je razlikovanje, na katerem temelji, utemeljeno. Prvič, s sklicevanjem na zadevo *Schumacker*(22) trdi, da zadevno različno obravnavanje odraža objektivno razliko med položajema rezidenta in nerezidenta. Drugič, in v tesni povezavi s to trditvijo, poudarja, da mora v skladu s pravili o delitvi davčnih pristojnosti država članica prebivališča pokojnika – ki edina lahko oceni ekonomski položaj v celoti – upoštevati vse premoženje in dolgove, povezane z dediščino, vključno z dolgi, kot je sporni.

62. V zvezi s tem je res, kot je navedla belgijska vlada, da je Sodišče v vrsti zadev *Schumacker* odločilo – s čimer je priznalo vlogo merila prebivališča kot veznega dejavnika pri delitvi davčnih pristojnosti – da položaja rezidentov in nerezidentov pri neposrednih davkih praviloma nista primerljiva, tako da je v davčnem pravu mogoče, da je prebivališče davčnega zavezanca dejavnik, ki upravičuje nacionalna pravila, ki vsebujejo različno obravnavanje davčnih zavezancev, ki so rezidenti, in tistih, ki so nerezidenti.(23)

63. V istem smislu člen 58(1)(a) ES izrecno določa, da „[d]oločbe člena 56 (ES) ne posegajo v pravice držav članic, da [...] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so

razližno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče [...]“.

64. Vendar je Sodišče večkrat poudarilo, da je treba to določbo, ker gre za izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko in da ni vsaka zakonodaja, ki razližno obravnava davčne zavezance glede na njihov kraj prebivališča ali glede na državo članico, v kateri vlagajo svoj kapital, avtomatično združljiva s Pogodbo.(24)

65. Poleg tega je izjema iz člena 58(1)(a) ES omejena s členom 58(3) ES, ki določa, da nacionalni predpisi „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56 [ES].“

66. Torej je treba razlikovati med neenakim obravnavanjem, ki je v skladu s členom člena 58(1)(a) ES dovoljeno, in arbitrarno diskriminacijo, ki je v skladu s členom 58(3) ES prepovedana. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da mora razlika v obravnavanju zadevati položaje, ki niso objektivno primerljivi ali utemeljeni z nujnimi razlogi v splošnem interesu, da lahko nacionalni ukrep velja za skladnega z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala.(25)

67. Glede ugotavljanja položajev, ki so objektivno primerljivi z vidika posebnih nacionalnih davčnih ukrepov,(26) iz sodne prakse izhaja predvsem, da če je država članica izbrala določeno obliko davka za nerezidente in rezidente, je treba nerezidente in rezidente šteti za primerljive tudi, kar zadeva kakršne koli odbitke, ki se nanašajo na to obdavčenje.(27) Sodišče je v istem kontekstu štelo za pomembno tudi, da se ugotovi, ali so stroški, bremena in obveznosti, ki se jih odbije ali upošteva pri davku, kakor koli „neposredno povezani“ z dohodkom, premoženjem ali obdavčljivim dogodkom, od katerega se odmeri davek.(28)

68. V teh okoliščinah je treba v obravnavani zadevi poudariti, prvič, da za potrebe obdavčitve dedovanja nepremičnin, ki so v Belgiji, WS določa davek za zapuščino rezidenta in nerezidenta. Čeprav se, formalno gledano, „davek na dediščino“ odmerja, kadar gre za rezidenta, in „davek na prehod lastnine“, kadar gre za nerezidenta, je po mojem mnenju dejstvo, da belgijska zakonodaja o davkih na dediščine rezidente in nerezidente šteje za primerljive, kar se tiče obveznosti plačila davka na dedovanje nepremičnin, ki so v Belgiji.

69. Drugič, čeprav se veljavne davke na dediščino praviloma odmeri od vrednosti nepremičnine, ki je del zapuščine nerezidenta, se ne sme spregledati dejstva, da se dediščina obdavči v rokah dedičev. Zadeva se torej ne nanaša izključno na osebni položaj pokojnika in odgovornost države članice njegovega prebivališča, da v skladu z načelom prebivališča, na katerega se sklicuje belgijska vlada, upošteva vse njegove osebne okoliščine in obveznosti, saj so v skladu z WS dediči davčni zavezanci in so zavezani za plačilo davka glede na njihov dedni delež.

70. Predvsem v položaju, ko dediči prebivajo v Belgiji in bi zanje očitno veljalo isto pravilo o neodbitju glede dedovanja nepremičnin po nerezidentu, se lahko vprašamo, ali bi bila država članica pokojnikovega prebivališča res v boljšem položaju, da bi upoštevala obveznosti, kot je zadevna. Poleg tega, kot je opozorila Komisija, dediči v vsakem primeru nosijo dokazno breme o obstoju zadevnega dolga, ne glede na to, ali je bila oseba, za katere dolg gre, rezident ali ne.

71. Nazadnje je treba opozoriti, da je zadevni dolg v postopku v glavni stvari zavarovan – glede na podatke, ki so jih posredovale stranke in predložitveno sodišče – s pooblastilom za ustanovitev hipoteke, ki omogoča, da se podedovano nepremičnino obremeni z ustrezno hipoteko.

72. Čeprav se v tej zadevi, kot je poudarila belgijska vlada, vez med nepremičnino in zadevno obveznostjo tehnično razlikuje od, na primer, vezi med obveznostjo prenosa stvarne pravice in zapuščino v zadevi *Barbier*,(29) se mi ta razlika v tem kontekstu ne zdi pomembna in mislim, da

ne zadostuje za to, da bi Sodišče omogočilo razlikovati obravnavano zadevo od te zadeve. Dejstvo pa je, da obstaja vez v tem, da tako zavarovani dolg lahko v vsakem primeru bremeni zadevno nepremičnino, za katero je določena obdavčitev.(30)

73. Glede na zgornje preudarke ni bilo dokazano, da bi lahko že dejstvo, da pokojnik ob smrti ni prebival v državi članici, v kateri je nepremičnina, ki je del njegove zapuščine, objektivno upravičilo, da se dediču, ki je v položaju, kot je ta pred predložitvenim sodiščem, odreže odbitje takega dolga, če bi imel dedič, ki bi bil enakem položaju, a bi dedoval po rezidentu, pravico do davčne ugodnosti.

74. Nazadnje, kar se tiče trditve belgijske vlade, da lahko upoštevanje spornega dolga privede do dvojnega odbitja, je ustaljena sodna praksa, da državljana Skupnosti ni mogoče prikrajšati za pravico, da se zanese na določbe Pogodbe, ker ima korist od davčnih ugodnosti, ki so zakonito določene v državi članici, ki ni država prebivališča.(31)

75. Ker poleg tega ni bil naveden nujni razlog v splošnem interesu, ki bi upravičil sporno zakonodajo, je treba ugotoviti, da je zadevno različno davčno obravnavanje pomenilo arbitrarno diskriminacijo v smislu člena 58(3) ES in zgoraj navedene sodne prakse(32) ter zato ni skladno z določili Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

76. Iz navedenega je jasno, da ni treba preučiti zastavljenega vprašanja, v delu, v katerem se nanaša na določbe Pogodbe o svoboščini državljanov Unije, da prebivajo v drugi državi članici.(33)

77. Po mojem mnenju mora torej biti odgovor na zastavljeno vprašanje, da določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se – za določitev osnove za odmero davka od dedovanja nepremičnine, ki je na ozemlju zadevne države članice – lahko upoštevajo nekatere obveznosti, kot so dolgovi, zavarovani s pravico upnika, da lahko vzame hipoteko na dedovano nepremičnino, če je zapustnik ob smrti prebival v tej državi članici, vendar pa ne, če je prebival v drugi državi članici.

V – Predlog

78. Iz zgoraj navedenih razlogov predlagam, naj Sodišče na vprašanje za predhodno odločanje Hof van Beroep te Gent odgovori:

Določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se – za določitev osnove za odmero davka od dedovanja nepremičnine, ki je na ozemlju zadevne države članice – lahko upoštevajo nekatere obveznosti, kot so dolgovi, zavarovani s pravico upnika, da lahko vzame hipoteko na dedovano nepremičnino, če je zapustnik ob smrti prebival v tej državi članici, vendar pa ne, če je prebival v drugi državi članici.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Sodba v zadevi Arens-Sikken, v kateri še ni odločeno.

3 – Sodba z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier (C-364/01, Recueil, str. I-15013).

4 – Sodba z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957).

5 – UL L 178, str. 5.

6 – Navedena v opombi 3.

7 – Zlasti sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273) in z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain (C-307/97, Recueil, str. I?6161) ter sodba Barbier, navedena v opombi 3.

8 – Navedena v opombi 3, to?ka 62.

9 – V zvezi s tem se sklicujejo na sodbo z dne 14. septembra 2006 v združenih zadevah Elmeka (od C?181/04 do C?183/04, ZOdl., str. I?8167).

10 – V zvezi s sodbo z dne 16. decembra 1976 v zadevi Comet (45/76, Recueil, str. 2043, to?ka 19).

11 – Navedena v opombi 3.

12 – Sodba z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert (C-512/03, ZOdl., str. I?7685, to?ka 42).

13 – V tem smislu glej predvsem sodbe z dne 29. januarja 2008 v zadevi Promusicae (C?275/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 36); z dne 30. marca 2000 v zadevi Jämställdhetsombudsmannen (C?236/98, Recueil, str. I?2189, to?ka 30) in z dne 10. julija 1997 v zadevi Palmisani (C?261/95, Recueil, str. I?4025, to?ka 18).

14 – V tem smislu glej predvsem sodbo Promusicae, navedeno v opombi 13, to?ka 37, in sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (C?217/05, ZOdl., str. I?11987, to?ka 16 in navedena sodna praksa).

15 – V tem smislu glej predvsem sodbo Palmisani, navedeno v opombi 13, to?ka 28, sodbo z dne 13. januarja 2004 v zadevi Kühne & Heitz (C?453/00, Recueil, str. I?837, to?ka 24) in sodbo Comet, navedeno v opombi 10, to?ka 18.

16 – Poleg tega lahko spor v postopku v glavni stvari, kot so trdili dediči, porodi vprašanja o varstvu zaupanja v pravo.

17 – Torej je ob smrti prebival v državi ?lanici, ki ni država ?lanica, v kateri je zadevna nepremi?nina.

18 – V tem smislu glej med drugim sodbo Barbier, navedeno v opombi 3, to?ke 57, 58 in 75. ?e sta primera strukturno podobna, ta ocena v bistvu ustreza oceni iz mojih sklepnih predlogov v zadevi Arens-Sikken, navedenih v opombi 2, na katere sem bom skliceval, kjer bo to primerno.

19 – Glej med drugim sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I?7477, to?ka 19); z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C?386/04, ZOdl., str. I?8203, to?ka 15) in z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz (C?347/04, ZOdl., str. I?2647, to?ka 21).

20 – V tem smislu glej med drugim sodbo z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger (C?256/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 25) in v opombi 4 navedeno sodbo van Hilten-van der Heijden, to?ka 42.

21 – V tem smislu glej sodbe Barbier, navedeno v opombi 3, to?ka 62, van Hilten?van der Heijden, navedeno v opombi 4, to?ka 44, in nedavno sodbo Jäger, navedeno v opombi 20, to?ka 30.

22 – Sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225).

23 – V tem smislu glej v opombi 22 navedeno sodbo Schumacker, točki 31 in 33.

24 – Glej na primer sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 37) ter sodbi Manninen, navedeno v opombi 19, točka 28, in Jäger, navedeno v opombi 20, točka 40.

25 – V tem smislu glej med drugim v opombi 19 navedeno sodbo Manninen, točki 28 in 29, sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43) in z dne 5. julija 2005 v zadevi D. (C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točka 25) ter v opombi 12 navedeno sodbo Blanckaert, točka 42.

26 – V zvezi s tem glej podrobneje moje sklepne predloge v zadevi Arens-Sikken, navedene v opombi 2, točke od 73 do 77.

27 – V tem smislu glej v opombi 7 navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 20, sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit (C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 35) ter sklepne predloge generalnega pravobranilca Lenza v sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations and Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471, točki 38 in 39).

28 – V tem smislu glej med drugim sodbi z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933, točki 27 in 28) in z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich (C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 40) ter v opombi 20 navedeno sodbo Jäger, točka 44.

29 – Navedena v opombi 3.

30 – V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi Arens-Sikken, navedene v opombi 2, točka 79, in v opombi 35.

31 – Med drugim sodba Barbier, navedena v opombi 3, točka 71. V zvezi s tem glej podrobneje moje sklepne predloge v zadevi Arens-Sikken, navedene v opombi 2, točka 66 in točke od 86 do 89.

32 – Glej točko 67 zgoraj.

33 – V tem smislu glej sodbo Barbier, navedeno v opombi 3, točka 75.