

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

JÁNA MAZÁKA,

predstavljeni 13. marca 2008¹

I – Uvod

stavljam sklepne predloge – ki se tudi nanaša na nacionalno zakonodajo, v skladu s katero pri odmeri davka na pridobitev nepremičnine z dedovanjem ni mogoče odbiti nekaterih bremen, če je pokojnik ob smrti prebival v drugi državi članici.

1. Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) s tremi vprašanji, ki jih je s sklepom z dne 12. januarja 2007 predložilo v predhodno odločanje, v bistvu sprašuje, ali je nizozemska zakonodaja o obdavčitvi dediščine v skladu s členoma 56 ES in 58 ES o prostem pretoku kapitala. Natančneje, predložitevno sodišče želi vedeti, ali te določbe Pogodbe nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se – pri določanju davčne osnove za odmero davka pri dedovanju nepremičnine na ozemlju zadevne države članice – lahko upoštevajo nekateri dolgovi, ki nastanejo z dedovanjem, če je pokojnik ob smrti prebival v tej državi članici, vendar pa ne, če je prebival v drugi državi članici.

2. Vprašanja, ki se postavljajo v obravnavani zadevi, so zelo podobna vprašanjem iz zadeve Eckelkamp² – v kateri danes prav tako pred-

3. Sodišče bo imelo pri odgovarjanju na vprašanja, postavljena v tej zadevi, priložnost razviti obstoječo sodno prakso v zvezi z obdavčitvijo dediščine v okviru prostega pretoka kapitala, zlasti tisto, ki izhaja iz zadev Barbier³ in van Hilten-van der Heijden.⁴

1 – Jezik izvornika: angleščina.

2 – Zadeva C-11/07, v kateri še ni odločeno.

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

4 – Sodba z dne 23. februarja 2006 (C-513/03, ZOdl., str. I-1957).

II – Upoštevna zakonodaja

obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

A – Pravo Skupnosti

[...]

4. V členu 56(1) ES (prej člen 73b(1) Pogodbe ES) je določeno:

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

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].“

5. V členu 58 ES (prej člen 73d Pogodbe ES) je določeno:

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

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

„[...]“

(a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno

5 – UL 1988, L 178, str. 5.

D. – Dediščine in zapuščine

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

[...]“

[...]“

B – Nacionalna zakonodaja

8. V členu 5(2) SW 1956 je določeno:

7. V skladu z nizozemsko zakonodajo je obdavčena celotna zapuščina. Na podlagi člena 1(1) Successiewet 1956 (zakon o dedovanju iz leta 1956) z dne 28. junija 1956 (v nadaljevanju: SW 1956) je treba razlikovati, ali je oseba, po kateri je bilo uvedeno dedovanje, prebivala na Nizozemskem ali v tujini. V tem členu je določeno:

„2. Davek na prenos premoženja se odmeri od vrednosti:

„Na podlagi tega zakona se odmerita:

1. domačega premoženja iz člena 13 Wet op de vermogensbelasting 1964 [...] po odbitku vseh dolgov iz tega člena;

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

[...]“

9. V členu 13(1) od (b) do (i) Wet op de vermogensbelasting 1964 (zakon o davku od premoženja iz leta 1964) z dne 16. decembra 1964 (v nadaljevanju: WV 1964) je „domače premoženje“ opredeljeno kot „nepremičnine na ozemlju Nizozemske ali pravice na njih“ (če ne pripadajo nizozemskemu podjetju).

10. „Domači dolgovi“ v skladu s členom 13(2) (b) WV 1964 vključujejo dolgove, zavarovane s hipoteko na nepremičnini na ozemlju Nizozemske, če se v skladu s členom 49 Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (zakon o dohodnini iz leta 1964) z dne 16. decembra 1964 pri določanju bruto domačega dohodka upoštevajo obresti in stroški, povezani s temi dolgovi.

11. „Bruto domači dohodek“ v skladu s členom 49 zakona o dohodnini iz leta 1964 vključuje skupni neto dohodek, ki ga prejme oseba, ki ne prebiva na Nizozemskem, od nepremičnin na ozemlju te države članice.

12. Glede davka na dediščino med Nizozemsko in Italijo ni sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

III – Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

13. P. L. Arens, s katerim je bila poročena D. M. M. A. Arens-Sikken, pritožnica iz postopka v glavni stvari, je umrl 8. novembra 1998. Ob svoji smrti je prebival v Italiji in že več kot 10 let zunaj Nizozemske.

14. P. L. Arens je napravil oporoko, s katero je zapustil svoje premoženje D. M. M. A. Arens-Sikken in vsakemu od njenih štirih otrok po enakih delih.

15. Zapuščina P. L. Arensa je zaradi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos* iz predhodne različice člena 1167 Burgerlijke Wetboek (civilni zakonik) prešla na D. M. M. A. Arens-Sikken kot celota – z vsemi pravicami in obveznostmi – pod pogojem, da kasneje izplača vsakemu od otrok vsoto denarja, ki ustreza vrednosti

njegovega dednega deleža (v nadaljevanju: dolgovi zaradi presežne pridobitve).

ali na podlagi vrednosti 95.000 HFL (vrednost petinskega deleža).

16. V zapuščino je spadal tudi delež P. L. Arensa na nepremičnini na Nizozemskem v vrednosti 475.000 HFL (zaradi preglednosti bom ta delež v nadaljevanju navajal samo kot nepremičnino).

19. Gerechtshof je zavrnilo tožbo kot neutemeljeno, ker se med drugim davek na prenos premoženja na podlagi dednega prava nanaša na dedovanje nepremičnine. Odločilo je tudi, da se je delitev zapuščine staršev *inter vivos* glede D. M. M. A. Arens-Sikken nanašala na celotno nepremičnino.

17. Nizozemski davčni inšpektorat je menil, da je D. M. M. A. Arens-Sikken z dedovanjem po osebi, ki je prebivala v tujini, pridobila nepremičnino na Nizozemskem v vrednosti 475.000 HFL, in je zato izdal odločbo o odmeri davka na prenos premoženja, izračunanega na podlagi te vrednosti.

20. Nato je D. M. M. A. Arens-Sikken zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden. V predložitvenem sklepu Hoge Raad der Nederlanden navaja, da je Gerechtshof pravilno odločilo, da je D. M. M. A. Arens-Sikken za namen odmere davka na prenos premoženja na podlagi dednega prava pridobila celotno nepremičnino. Zato glavnega razloga njene kasacijske pritožbe – na podlagi katerega naj bi šlo za dedovanje več oseb, čemur je sledila oporočna delitev zapuščine staršev *inter vivos* – ni bilo mogoče obravnavati kot utemeljenega.

18. D. M. M. A. Arens-Sikken je pri davčnem inšpektoratu vložila ugovor in nato tožbo na Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (regionalno pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu). Osrednje vprašanje pred tem sodiščem je bilo, ali bi morala D. M. M. A. Arens-Sikken zaradi pridobitve nepremičnine z dedovanjem plačati davek na prenos premoženja, izračunan na podlagi vrednosti 475.000 HFL

21. Po mnenju predložitvenega sodišča je Gerechtshof tudi pravilno odločilo, da pri odmeri davka na prenos premoženja D. M. M. A. Arens-Sikken ni bilo mogoče

upoštevati njenih dolgov zaradi presežne pridobitve iz delitve *inter vivos*, ker teh dolgov ni mogoče šteti za „domače dolgove“ v smislu člena 13 WV 1964, in da je v okviru davka na prenos premoženja mogoče odbiti samo domače dolgove.

treba uporabiti za primerjavo zneska, ki bi bil obdavčen z davkom na dediščino, in zneska, obdavčenega z davkom na prenos premoženja, da se ugotovi, ali obstaja kršitev načela prostega pretoka kapitala;⁸ in drugo vprašanje, ki se nanaša na morebitno upoštevnost dejstva, da lahko država članica prebivališča, če bi bili dolgovi zaradi presežne pridobitve odbiti na Nizozemskem, na podlagi svoje zakonodaje o izogibanju dvojnega obdavčevanja dovoli manjšo olajšavo, kot bi jo sicer, če bi se D. M. M. A. Arens-Sikken odmeril davek na dediščino.

22. Če je končni učinek zakonskih določb preprečiti odbitek dolgov zaradi presežne pridobitve, ker je bila nepremičnina podedovana po osebi, ki je ob smrti prebivala zunaj Nizozemske, predložitveno sodišče vendarle sprašuje, ali je ta posledica skladna s prostim pretokom kapitala, ki je zagotovljen s členoma 56 ES in 58 ES. Hoge Raad der Nederlanden v zvezi s tem sprašuje, ali je treba dolgove zaradi presežne pridobitve – ob upoštevanju dejstva, da so po njegovem mnenju manj povezani z nepremičnino in bolj z obveznostjo prenosa stvarne pravice iz zadeve Barbier⁶ ali s stroški pridobitve iz zadeve Gerritse⁷ – upoštevati pri določanju davčne osnove kot v navedenih zadevah.

24. V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje preložilo ta vprašanja:

23. Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, se postavljata nadaljnji vprašanji: prvo vprašanje, ki se nanaša na pravilno metodo, ki jo je

„1. Ali je treba člena 73b in 73d Pogodbe ES (sedaj člena 56 ES in 58 ES) razlagati tako, da nasprotujeta temu, da bi država članica obdavčila dedovanje nepremičnine na ozemlju te države članice, ki

6 – Navedena v opombi 3.

7 – Sodba z dne 12. junija 2003 (C-234/01, Recueil, str. I-5933).

8 – V zvezi s tem predložitveno sodišče primerja pristopa, ki sta bila opredeljena v sodbah Barbier, navedena v opombi 3, zlasti točka 62, in Gerritse, navedena v opombi 7.

spada v zapuščino osebe, ki je ob svoji smrti prebivala v drugi državi članici, na podlagi vrednosti nepremičnine, ne da bi upoštevala dolgove zaradi presežne pridobitve, ki jih dolguje dedič zaradi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*?

na podlagi oporočiteljevega prebivališča pristojna za obdavčitev zapuščine?“

IV – Pravna presoja

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

A – *Bistvene trditve strank*

25. V tem postopku so stališča predložile nizozemska in belgijska vlada ter Komisija, ki so bile tudi zastopane na obravnavi 13. decembra 2007.

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

26. Nizozemska vlada po opredelitvi nizozemske zakonodaje, ki se nanaša na obdavčitev dediščine, in zlasti po pojasnitvi razlike med davkom na dediščino in davkom na prenos premoženja, navaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti nikalno.

27. Po njenem mnenju to stališče ni diskriminacijsko in ne pomeni ovire za prost pretok kapitala. niso tesno povezani z nepremičnino v smislu sodbe Gerritse.¹⁰

28. Prvič, nizozemska vlada v zvezi s tem trdi – ob sklicevanju na sodbo van Hilten-van der Heijden⁹ – da dejstvo, da dolgovi zaradi presežne pridobitve ni mogoče odbiti (pri odmeri davka na prenos premoženja), če pokojnik ob smrti ni imel prebivališča na Nizozemskem, temveč jih je mogoče odbiti (pri odmeri davka na dediščino), če je tam prebival, pomeni le razlikovanje, ki izhaja iz načina razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami. Nizozemska je pristojna le za obdavčitev pridobitve domačega premoženja, v tem primeru nepremičnine. Položaj, v katerem je pokojnik prebival na Nizozemskem, in položaj, v katerem je prebival drugje, se pri obdavčitvi pridobitve z dedovanjem bistveno razlikujeta in ju ni mogoče primerjati.

29. Drugič, nizozemska vlada trdi, da izvrševanje davčne pristojnosti v zadevi pred predložitvenim sodiščem ni bilo diskriminacijsko, ker dolgovi zaradi presežne pridobitve

30. Tretjič, nizozemska vlada zatrjuje, da ti dolgovi zato ne povzročijo zmanjšanja vrednosti zapuščine kot v sodbi Barbier.¹¹ Zmanjšanje vrednosti je odločilno merilo za ugotovitev zadostne povezave med dolgom in nepremičnino. V nasprotju z obveznostjo prenosa stvarne pravice v sodbi Barbier dolgovi zaradi presežne pridobitve v obravnavani zadevi niso posebej povezani z nepremičnino, temveč bolj z dediščino kot celoto.

31. Nizozemska vlada je na obravnavi nasprotovala trditvi Komisije, da je v nizozemski zakonodaji predvideno, da se uporabi različna metoda izračuna glede na to, ali je bil zadevni pokojnik rezident ali ne, tako da se delitev zapuščine razlikuje za namene obdavčitve. Priznala pa je, da se lahko skupna davčna obremenitev razlikuje zlasti zaradi progresivnosti davčne stopnje, ki se uporablja. Ker je bil pokojnik v zadevi pred predložitvenim sodiščem nerezident, se je odmeril davek na pridobitev premoženja z dedovanjem v obliki davka na prenos premoženja od

9 – Navedena v opombi 4.

10 – Navedena v opombi 7, točka 27.

11 – Navedena v opombi 3.

vrednosti nepremičnine na Nizozemskem, za katero se je štelo, da jo je podedovala žena pokojnika v celoti. Če bi nasprotno P. L. Arens ob smrti prebival na Nizozemskem, bi se odmeril davek v obliki davka na dediščino in bi se upoštevale vse pravice in obveznosti iz zapuščine, tako da bi se davek odmeril ženi ob upoštevanju njenih dolgov zaradi presežne pridobitve in tudi otrokom glede njihovih zahtevkov zaradi premajhne pridobitve, ki ustrezajo dolgovom zaradi presežne pridobitve pokojnikove žene. V obravnavani zadevi je morala plačati davek samo žena, ker se pri zapuščini nerezidenta ne upoštevajo niti dolgovi zaradi presežne pridobitve niti ustrezni zahtevki zaradi premajhne pridobitve. Iz zgoraj navedenih razlogov ta primer ne ovira prostega pretoka kapitala. Davčna osnova, to je celotna vrednost obdavčene nepremičnine, bi bila v obeh primerih enaka.

32. Nizozemska vlada v zvezi z drugim vprašanjem povsem podrejeno meni, da je treba vsako primerjavo v skladu z merilom davčne pristojnosti omejiti na nepremičnine na Nizozemskem. Zato ni mogoče upoštevati elementov dediščine zunaj Nizozemske in izjem, ki bi lahko veljale za zapu-

ščino, če bi pokojnik ob smrti prebival na Nizozemskem.¹²

33. Nizozemska vlada glede tretjega vprašanja navaja, da Sodišče pri odločanju, ali obstaja kršitev, upošteva vse veljavne davčne sporazume med zadevnimi državami članicami. Iz sodbe Denkavit¹³ izhaja zlasti, da Sodišče pri ugotavljanju, ali je bilo kršeno pravo Skupnosti, najprej presodi nacionalno pravo in samo če slednje nasprotuje pravu Skupnosti, preveri, ali je bila neugodnost, ki jo trpi davčni zavezanec, dejansko odpravljena na podlagi določil sporazuma med zadevnimi državami članicami.

34. Nizozemska vlada je sklenila, da je treba pri presoji, ali obstaja obveznost dovoliti odbitek dolgov zaradi presežne pridobitve deloma ali v celoti, upoštevati posledice, ki nastanejo, kadar država članica, ki meni, da je za to pristojna na podlagi pokojnikovega prebivališča, obdavči vso zapuščino. Zlasti je treba upoštevati možnost, da lahko ta država

12 – V zvezi s tem se sklicuje na v opombi 7 navedeno sodbo Gerritse in sodbo z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225).

13 – Sodba z dne 14. decembra 2006 (C-170/05, ZOdL, str. I-11949).

članica na podlagi svoje zakonodaje o izogibanju dvojnega obdavčevanja ob upoštevanju že odobrenega odbitka prizna le manjšo davčno olajšavo.

35. Belgijska vlada se v bistvenem strinja s stališči nizozemske vlade. Poleg tega predlaga, da je dolgove in bremena na podlagi zapuščine mogoče razdeliti v tri skupine: (i) tisti, ki so neločljivo povezani s premoženjem; (ii) tisti, ki izhajajo iz pridobitve premoženja, te vrste dolgovi so v obravnavani zadevi; in (iii) tisti, ki so del zapuščine, vendar so le malo – ali sploh ne – povezani z zadevno nepremičnino, kot v sodbi Eckelkamp. Belgijska vlada trdi, da mora država članica, v kateri je nepremičnina, v skladu s sodbo Barbier¹⁴ pri odmeri davka na dediščino, podedovano po nerezidentu, upoštevati samo dolgove iz prve skupine, to je dolgove, ki so povezani z nepremičnino na njenem ozemlju.

36. Poudarja, da položaji rezidentov in nerezidentov v okviru neposrednega obdavčenja praviloma niso primerljivi.

37. Poleg tega meni, da lahko zgolj država članica, v kateri je pokojnik prebival (v nadaljevanju: država članica prebivališča), presodi njegovo celotno premoženjsko stanje in upošteva vse premoženje in obveznosti pri izračunu davkov na podlagi zapuščine. Zato takšne dolgove, kot so tisti v obravnavani zadevi, načeloma vedno upošteva država članica prebivališča. Torej bi lahko odbitek teh dolgov v državi članici, v kateri je nepremičnina, dejansko pripeljal do dvojnega obdavčevanja.

38. Belgijska vlada v zvezi z drugim vprašanjem meni, da kadar mora država članica, v kateri je nepremičnina, dovoliti odbitek dolgov zaradi presežne pridobitve, bi moral biti tak odbitek mogoč le, če država članica prebivališča pri izračunu davkov na podlagi zapuščine, ki so določeni v tej državi, še ni odbila deleža dolgov, ki se nanaša na domače premoženje. Poleg tega bi moral biti odbitek mogoč le, če bi davek na prenos premoženja, ki se odmeri od domačega premoženja, povzročil, da bi bila davčna obremenitev višja, kot bi bila, če bi pokojnik prebival v državi članici, v kateri je nepremičnina, in bi se zato namesto njega odmeril davek na dedi-

14 – Navedena v opombi 3.

ščino (v tem primeru bi se upoštevala celotna aktiva zapuščine, ki je kjerkoli na svetu).

39. Nazadnje se belgijska vlada glede odgovora na tretje vprašanje v bistvenem strinja z nizozemsko vlado.

40. Po mnenju Komisije, ki odgovarja na prvo in drugo vprašanje hkrati, položaj osebe, ki prebiva na Nizozemskem in ki je tam na splošno prejemala večji del svojega dohodka, načeloma ni primerljiv s položajem osebe, ki ne prebiva na Nizozemskem in ki ima tam v lasti samo nepremičnino. Komisija se strinja z belgijsko in nizozemsko vlado, da je treba vsako izjemo uporabiti v državi članici prebivališča in da dolgovi zaradi presežne pridobitve – v nasprotju s spornimi dolgovi v sodbi Eckelkamp in drugi – ni mogoče obravnavati kot dolgove, ki so tesno povezani z nepremičnino, v smislu sodbe Barbier¹⁵. Takšni dolgovi nimajo učinka zmanjšanja vrednosti zadevne nepremičnine.

¹⁵ – Navedena v opombi 3.

41. Komisija pa – pri presoji vprašanja z drugega zornega kota – meni, da sporna nizozemska zakonodaja ni dosledna, ker bi izračun davka na dediščino (ki se uporablja, če je pokojnik rezident na Nizozemskem) temeljil na predpostavki, da je bilo več dedičev, davek na prenos premoženja (ki se uporablja, če je pokojnik nerezident) pa bi se izračunal – kot v obravnavani zadevi – na podlagi predpostavke, da je zapuščina prešla le na eno osebo, in sicer na zakonca. Ti davki lahko zaradi svoje progresivnosti vodijo do spreminjanja skupne davčne obremenitve nepremičnine glede na to, ali je bil pokojnik rezident v državi članici obdavčitve. Komisija je na obravnavi pojasnila, da ne nasprotuje progresivnosti davka, temveč bolj dejstvu, da je, po njenem mnenju, mogoče v primerih, kadar je bil pokojnik nerezident, obravnavati kot dediča zgolj preživelega zakonca in ga zato obdavčiti, v primerih, kadar je bil pokojnik rezident, pa se davek odmeri vsem dedičem od njihovih zahtevkov zaradi premajhne pridobitve.

42. Komisija sklepa, da lahko sporna davčna zakonodaja v teh okoliščinah ovira prost pretok kapitala, ker nizozemska vlada ni podala utemeljitvenega razloga.

43. Komisija v zvezi s tretjim vprašanjem navaja, da glede davkov na podlagi zapuščine med Nizozemsko in Italijo ni sporazuma

o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Poleg tega trdi, da se država članica ne more sklicevati na davčni dobropis ali olajšavo, ki ju druga država članica – če želi – lahko prizna in ki lahko deloma ali v celoti popravita neugodnost, ki jo trpi davčni zavezanec, da bi upravičila omejitev prostega pretoka kapitala. V obravnavani zadevi torej ni upošteveno, ali in v kakšnem obsegu država prebivališča prizna to olajšavo.

predložitvenim sodiščem, če je prebivala v drugi državi članici.

B – Presoja

44. Predložitveno sodišče s svojimi vprašanji, ki jih je po mojem mnenju primerno obravnavati skupaj,¹⁶ v bistvu sprašuje, ali člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se – pri določanju davčne osnove davka pri dedovanju nepremičnine na ozemlju zadevne države članice – lahko upoštevajo dolgovi zaradi presežne pridobitve, če je oseba, katere nepremičnina je bila predmet dedovanja, ob smrti prebivala v tej državi članici, vendar pa ne, kot v zadevi pred

45. V zvezi s predmetom obravnavanega postopka je treba dodati, da na presojo Sodišča ne vpliva vprašanje, ki je bilo postavljeno v postopku v glavni stvari, ali je pri odmeri davka na prenos premoženja treba šteti, da je pritožnica v postopku v glavni stvari podedovala nepremičnino v celoti ali pa je šlo za dedovanje več oseb. To je vprašanje nacionalnega dednega prava, glede katerega iz predložitvenega sklepa poleg tega izhaja, da je predložitveno sodišče nanj odgovorilo tako, da je pritožnica podedovala celotno nepremičnino.

46. Dalje je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati v skladu s pravom Skupnosti.¹⁷

16 – Kot bo postalo jasno iz nadaljnje presoje, brez oporne točke ali uporabe primerjalne metode zlasti ni mogoče odgovoriti na vprašanje, ali obstaja omejitev ali diskriminacija, ki ju preprečujejo določbe o prostem pretoku kapitala.

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

47. Glede veljavnosti *ratione materiae* določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala v primeru, kot je tisti v obravnavani zadevi, ki za stranke tega postopka pravzaprav ni sporen, je dedovanje v skladu z ustaljeno sodno prakso pretok kapitala v smislu člena 56 ES (prej člen 73b Pogodbe ES), razen kadar so njegovi elementi omejeni na eno državo članico.¹⁸

48. V zvezi s tem je dovolj, če se poudari, da položaj v zadevi pred Hoge Raad der Nederlanden očitno ni popolnoma nacionalen, saj se nanaša na obdavčitev pridobitve nepremičnine z dedovanjem po osebi, ki je ob smrti prebivala v državi članici, ki ni Nizozemska, to je v drugi državi članici kot v tisti, v kateri je nepremičnina.

49. Zadevna dediščina iz postopka v glavni stvari zato spada na področje uporabe določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

50. Treba je torej preučiti, ali nacionalna zakonodaja, kot je ta v obravnavani zadevi, pomeni prepovedano omejitev prostega pretoka kapitala.

51. V obravnavani zadevi je sporno razlikovanje med dvema primeroma, ki je pri obdavčitvi dedovanja urejeno z nizozemsko davčno zakonodajo: (i) nepremičnina na ozemlju Nizozemske se deduje po nerezidentu in (ii) taka nepremičnina se deduje po rezidentu.

52. V prvem primeru (i) (kot v obravnavani zadevi) je nepremičnina obdavčena z davkom na prenos premoženja, v zvezi s katerim pri izračunu davčne osnove ni mogoče, da bi se od vrednosti nepremičnine odšteli taki dolgovi zaradi presežne pridobitve, kot so nastali pri D. M. M. A. Arens-Sikken zaradi oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, ker se ti dolgovi v skladu s členom 13(2) (b) WV 1964, kot ga razlagata *Gerechtshof* in predložitveno sodišče, ne štejejo za „domače dolgove“. Davk na prenos premoženja se torej odmeri od vrednosti zadevne nepremičnine brez odbitka.

18 – Glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger (C-256/06, ZOdl., str. I-123, točka 25) in v opombi 4 navedeno sodbo van Hilten-van der Heijden, točka 42.

53. Nasprotno je v drugem primeru (ii) pridobitev nepremičnine z dedovanjem obdavčena z davkom na dediščino, kar pomeni, da se bodo pri določanju davčne osnove upoštevali dolgovi zaradi presežne pridobitve.

54. Nizozemska vlada je v zvezi s tem poudarila, da čeprav bi se pri davku na dediščino upoštevali dolgovi zaradi presežne pridobitve D. M. M. A. Arens-Sikken, bi bili obdavčeni tudi ustrezni zahtevki drugih dedičev zaradi premajhne pridobitve.

55. Vendar nizozemska vlada ni ugovarjala trditvi Komisije, da je lahko zaradi dejstva, da sta davek na prenos premoženja in davek na dediščino progresivna davka, skupna obdavčitev nepremičnine višja v primerih, kot je ta pred predložitvenim sodiščem, kot bi bila, če bi se nepremičnina dedovala po rezidentu in če bi bila obdavčena z davkom na dediščino.

56. Dejstvo torej je, da v primeru, kot je primer D. M. M. A. Arens-Sikken – v katerem pri določanju davka na prenos premoženja ni mogoče upoštevati njenih dolgov zaradi presežne pridobitve – skupna davčna obveznost presega dolg, ki bi ga imela, če bi se odmeril davek na dediščino, to je, če bi se nepremičnina dedovala po rezidentu. Poleg tega te ugotovitve ne izpodbija niti dejstvo, da se, kot je navedla nizozemska vlada, v obeh primerih upošteva enaka vrednost prenesene nepremičnine.

57. Očitno je torej, da je v skladu z nizozemsko zakonodajo o davku na podlagi zapuščine dediščina, kot je ta v obravnavani zadevi, pridobljena od nerezidenta, davčno manj ugodno obravnavana v primerjavi s tako dediščino, pridobljeno od rezidenta.

58. Glede tega je treba opozoriti, da je Sodišče v zadevi Barbier – ki se je ravno tako nanašala na obdavčitev nepremičnine, pridobljene z dedovanjem po nerezidentu – odločilo, da so s členom 56 ES, ker omejujejo pretok kapitala, prepovedani tisti ukrepi, ki povzročajo zmanjšanje vrednosti dediščine

rezidenta države, ki ni država članica, v kateri so zadevne nepremičnine in ki obdavčuje dedovanje teh nepremičnin.¹⁹

59. Nizozemska vlada je v zvezi s tem navedla, da je treba obravnavano zadevo razlikovati od sodbe Barbier, ker se z zakonodajo v obravnavani zadevi ne povzročajo zmanjšanja vrednosti dediščine v smislu zgoraj navedene sodbe, saj drugače kakor zadevna obveznost prenosa stvarne pravice iz sodbe Barbier sporna obveznost v obravnavani zadevi ni povezana z nepremičnino tako, da bi vplivala na njeno vrednost, na podlagi katere se nepremičnina obdavči z davkom na prenos premoženja ali z davkom na dediščino.

60. Menim pa, da to razlikovanje ni upoštevno. Po mojem mnenju se vrednost dediščine v smislu sodbe Barbier z ekonomskega vidika prav tako zmanjša, če se vrednost dediščine v celoti, kot v obravnavani zadevi, zmanjša – v primerjavi s popolnoma nacionalnim primerom – ker ni mogoče odbiti dolgova zaradi presežne pridobitve, ki so nastali ob pridobitvi nepremičnine z dedovanjem.

19 – Glej v tem smislu sodbe Barbier, navedeno v opombi 3, točka 62; van Hilten-van der Heijden, navedeno v opombi 4, točka 44, in nedavno sodbo Jäger, navedeno v opombi 18, točka 30.

61. Z vidika (bodočega) oporočitelja – ki upošteva take davčne učinke, ko začne prebivati v državi članici, ki ni njegova država članica izvora, v kateri ima v lasti nepremičnino, ali ko v tej državi pridobiva nepremičnino, medtem ko prebiva v drugi državi članici²⁰ – in *a fortiori* z vidika dedičev ni odločilno vprašanje, v kateri točki se pri določanju davka „tehnično“ ne bosta upoštevala obveznost ali drug dejavnik, ki lahko zmanjša znesek davka, temveč vprašanje, ali bo skupna davčna obremenitev višja, kar bo povzročilo zmanjšanje končne skupne vrednosti pridobljene dediščine.²¹

62. Iz tega sledi, da sporna nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari načeloma lahko omejuje prost pretok kapitala.

63. Nizozemska vlada, s katero se strinja belgijska vlada, pa se v bistvu opira na dve glavni trditvi, da bi dokazala, da je ta zakonodaja v skladu z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala in da je razlikovanje, na katerem temelji, upravičeno. Prvič,

20 – Glej v opombi 3 navedene sklepne predloge generalnega pravobranilca Mischa v zadevi Barbier, točka 30.

21 – Glej v tem smislu tudi v opombi 18 navedeno sodbo Jäger, točka 32, v kateri je Sodišče menilo, da je v zvezi s tem odločilno, da je bila zaradi zadevnih nacionalnih določb dediščina obdavčena z davkom na dediščino, ki je višji od davka, ki bi ga bilo treba plačati v popolnoma nacionalnem primeru.

s sklicevanjem na sodno prakso Sodišča, kot sta sodbi Schumacker²² in Gerritse²³, trdi, da posamezna položaja zapustnika rezidenta in zapustnika nerezidenta nista primerljiva pri obdavčitvi pridobitve z dedovanjem. Drugič, in v tesni povezavi s to trditvijo, poudarja, da je nemožnost odbitka dolgov zaradi presežne pridobitve v primeru nepremičnine, podedovane po nerezidentu, utemeljena z načeli mednarodnega davčnega prava, v skladu s katerimi mora država članica prebivališča upoštevati osebne obveznosti, kot so te v obravnavani zadevi.

64. Da bi se presodilo, ali lahko ti preudarki upravičijo sporno zakonodajo v obravnavani zadevi, je koristno spomniti na nekatere vidike „pravnega okvira“, v katerem se izvajajo določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala v zvezi z neposrednim obdavčenjem, in na kratko povzeti upoštevno sodno prakso na tem področju.

65. Zlasti je treba opozoriti, da ukrepi Skupnosti za poenotenje in uskladitev v zvezi z neposrednim obdavčenjem še niso bili sprejeti, zato ostanejo države članice načeloma

pristojne za določitev meril za obdavčitev in navezovalnih okoliščin za razdelitev davčnih pristojnosti enostransko ali z mednarodnimi sporazumi.²⁴

66. Posledica, ki jo bom obravnaval kasneje, je ta, da, kot na drugih neusklajenih področjih v Skupnosti, s členom 56 ES niso prepovedane omejitve ali neugodnosti, ki nastanejo zgolj zaradi neskladij med nacionalnimi davčnimi sistemi in hkratnega izvajanja davčnih pristojnosti dveh držav članic.²⁵ To pomeni, da so s členom 56 ES nasprotno zajete omejitve, ki se lahko pripišejo davčnim pravilom ene države članice.

67. Dalje je treba navesti, da je Sodišče na splošno sprejelo merila za razdelitev na podlagi načela teritorialnosti in še posebej priznalo, da je pri obdavčitvi prebivališče navezna okoliščina, na kateri praviloma temelji mednarodno davčno pravo za razde-

22 – Navedena v opombi 12.

23 – Navedena v opombi 7.

24 – Glej v tem smislu sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 24 in 30) in z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57).

25 – Glej v tem smislu na primer sodbi z dne 25. oktobra 2007 v zadevi Porto Antico di Genova (C-427/05, ZOdl., str. I-9303, točka 19) in z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 22).

litev davčnih pristojnosti med državami v primerih s tujim elementom.²⁶

68. Tako je lahko s tega vidika prebivališče davčnega zavezanca – kot merilo za razdelitev davčnih pristojnosti – pri odmeri neposrednih davkov objektivno pomembno.

69. Sodišče je v teh okoliščinah, kot je navedla nizozemska vlada, v sodbah Schumacker glede neposrednih davkov presodilo, da posamezni položaji rezidentov in nerezidentov praviloma niso primerljivi, tako da je v davčnem pravu mogoče, da je prebivališče davčnega zavezanca dejavnik, ki upravičuje nacionalna pravila, ki določajo različno obravnavanje davčnih zavezancev – rezidentov in nerezidentov.²⁷

26 – Glej na primer v opombi 7 navedeno sodbo Gerritse, točka 45.

27 – V sodbi Schumacker, navedeni v opombi 12, je Sodišče glede dohodnine odločilo, da se primer rezidenta razlikuje od primera nerezidenta, „ker je v državi prebivališča praviloma bistveni del njegovih dohodkov. Poleg tega ta država na splošno razpolaga z vsemi potrebnimi informacijami za presojo celotne davčne sposobnosti davčnega zavezanca ob upoštevanju njegovega osebnega in družinskega položaja“ (glej točki 31 in 33).

70. V členu 58(1)(a) ES je v enakem smislu izrecno predvideno, da „[d]oločbe 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 [...]“.

71. Sodišče je večkrat poudarilo, da je treba to določbo, kot izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko in da niso vse davčne zakonodaje, v katerih se razlikuje med davčnimi zavezanci na podlagi njihovega prebivališča ali države članice, v kateri vlagajo svoj kapital, samodejno združljive s Pogodbo.²⁸

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

28 – 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 17, točka 28, in Jäger, navedeno v opombi 18, točka 40.

73. Razlikovati je torej treba med dovoljenim neenakim obravnavanjem iz člena 58(1)(a)ES in prepovedano samovoljno diskriminacijo iz člena 58(3) ES. Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča v zvezi s tem, bi se nacionalni ukrep obravnaval kot združljiv 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 razlogom javnega interesa.²⁹

74. Zato je očitno, da je zadnje merilo splošno načelo enakega obravnavanja ali prepovedi diskriminacije, s katerim je določeno, naj se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in naj se različni položaji ne obravnavajo enako.³⁰

75. Čeprav je treba načeloma v vsakem posameznem primeru preučiti, ali je razlikovalno merilo, kot je prebivališče, upošteven objektivni dejavnik, ki lahko upraviči zadevno

različno obravnavanje,³¹ sodna praksa razkriva nekatera merila, ki jih je uporabilo Sodišče za ugotovitev, ali sta položaja objektivno primerljiva glede določenega davčnega ukrepa.

76. Najprej je treba opozoriti, da Sodišče meni, da je pri izvrševanju davčnih pristojnosti pomembna doslednost; če je država članica predpisala posebno obliko davka za nerezidente in rezidente, je treba rezidente in nerezidente šteti za primerljive tudi glede kakršnih koli odbitkov, ki se nanašajo na to obdavčenje.³²

77. Sodišče je tako v sodbi Denkavit odločilo, da ko neka država članica enostransko ali s sporazumom predpiše davek od dohodka ne le za delničarje rezidente, ampak tudi za delničarje nerezidente za dividende, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj omenjenih delničarjev nerezidi-

29 – Glej v tem smislu med drugim v opombi 17 navedeno sodbo Manninen, točki 28 in 29; sodbe z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43); z dne 5. julija 2005 v zadevi D. (C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točka 25) in z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert (C-512/03, ZOdl., str. I-7685, točka 42).

30 – Glej v tem smislu v opombi 12 navedeno sodbo Schumacker, točka 30; med drugim glej tudi sodbi z dne 17. julija 1997 v zadevi National Farmers' Union in drugi (C-354/95, Recueil, str. I-4559, točka 61) in z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Garcia Avello (C-148/02, Recueil, str. I-11613, točka 31).

31 – Glej v zvezi s tem v opombi 28 navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 38.

32 – Glej v tem smislu sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273, točka 20). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Lenza v zadevi Futura Participations in Singer (sodba z dne 15. maja 1997, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točki 38 in 39).

dentov primerljiv s položajem delničarjev rezidentov.³³

78. Sodišče podobno nadaljuje svojo presojo v številnih zadevah, iz katerih izhaja, da če se položaji rezidentov in nerezidentov v skladu z davčno zakonodajo države članice štejejo za primerljive glede določene oblike dohodka, premoženja ali, na splošno, obdavčljivega dogodka, je njihove položaje treba šteti za primerljive, tudi kadar gre za upoštevanje stroškov, bremen ali obveznosti, ki so kakor koli „neposredno povezani“ z dohodkom, premoženjem ali obdavčljivim dogodkom, na podlagi katerega se odmeri davek.

79. Sodišče je zato v sodbi Gerritse odločilo, da so bili sporni stroški poslovanja neposredno povezani z dejavnostjo, ki je ustvarila obdavčljive dohodke v Nemčiji, tako da so bili rezidenti in nerezidenti v tem pogledu v podobnem položaju, tako da je bilo treba rezidente in nerezidente obravnavati enako tudi glede odbitka teh stroškov.³⁴ Podobno je Sodišče v sodbi Bouanich preučilo zakonodajo, v skladu s katero je bil glede obdavčenja

izplačanih zneskov delničarjem pri povratnem nakupu delnic delničarjem rezidentom omogočen odbitek stroškov pridobitve teh delnic, delničarjem nerezidentom pa je bil ta odbitek zavržen. Sodišče je odločilo, da so bili stroški pridobitve neposredno povezani z obdavčenim zneskom, zato sta bili ti kategoriji davkoplačevalcev v zvezi s tem v primerljivem položaju.³⁵

80. V teh okoliščinah je treba v obravnavani zadevi opozoriti, prvič, da čeprav se veljavni davki na podlagi zapuščine praviloma odmerijo od vrednosti nepremičnine, ki je del zapuščine nerezidenta, se ne sme spregledati dejstva, da je dediščina obdavčena v breme dedičev. Tako se zadeva ne nanaša izključno na osebni položaj pokojnika in odgovornost države članice njegovega prebivališča, da upošteva v skladu z načelom prebivališča, na katerega se sklicuje nizozemska vlada, vse njegove osebne okoliščine in obveznosti, ker so dediči na podlagi SW 1956 davčni zavezanci in so dolžni plačati davek glede na svoj dedni delež.

33 – V opombi 13 navedena sodba Denkavit, točka 35; glej tudi sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 68).

34 – Glej v opombi 7 navedeno sodbo Gerritse, točki 27 in 28. Glede „neposredne povezave“ glej tudi sodbo z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich (C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 40) in v opombi 18 navedeno sodbo Jäger, točka 44.

35 – V opombi 34 navedena sodba Bouanich, točki 39 in 40; glede merila „neposredne povezave“ glej tudi v opombi 18 navedeno sodbo Jäger, točka 44. Menim pa, da je zadostna „neposredna povezava“ zelo odvisna od dejanskega okvira in zlasti od vrste spornega davka. Zato nisem prepričan, da je koristno ali celo mogoče *in abstracto* razlikovati, kot predlaga belgijska vlada, med določenimi stopnjami „neposrednosti“ obveznosti ali bremena, na primer glede nepremičnine, na podlagi katere se odmeri davek.

81. Zlasti v položaju, v katerem bi za dediče, ki prebivajo na Nizozemskem, pri dedovanju nepremičnin po nerezidentu očitno veljalo enako pravilo o nemožnosti odbitka, je vprašljivo, ali bi bila država prebivališča res v boljšem položaju, da bi upoštevala obveznosti, kot so te v obravnavani zadevi in ki jih prevzame dedič zaradi svojih dolgov zaradi presežne pridobitve.³⁶

82. Drugič, dolgovi zaradi presežne pridobitve nastanejo ob pridobitvi z dedovanjem, na podlagi katere se odmeri davek na prenos premoženja. Tako so neposredno povezani s prenosom nepremičnine na dediče, ki povzroči odmero davka na dediščino.

83. Tretjič, treba je opozoriti, da se z zadevno zakonodajo implicitno priznava primerljivost položajev, v katerih se nepremičnina deduje po rezidentih oziroma nerezidentih, ker

je (na podlagi SW 1956) odmera davka na dediščino določena v obeh primerih, bodisi v obliki davka na dediščino ali davka na prenos premoženja. Iz spisa jasno izhaja, da sta ta davka načeloma, razen glede možnosti odbitka, dve strani iste medalje.

84. V teh okoliščinah po mojem mnenju ni mogoče trditi, da se pri odbitju dolgov zaradi presežne pridobitve položaj osebe, ki deduje nepremičnino po nerezidentu, objektivno razlikuje od položaja osebe, ki deduje po rezidentu. Zato ne morem razumeti, kako je mogoče z dejstvom, da pokojnik ob smrti ni prebival v državi članici, v kateri je nepremičnina, ki je del njegove zapuščine, objektivno upravičiti, da se dediču v položaju, kot je ta pred predložitvenim sodiščem, zavrne odbitek dolgov zaradi presežne pridobitve, ki so nastali ob pridobitvi te nepremičnine z dedovanjem.

36 – V zvezi s tem glej opombo 27 zgoraj. S tega vidika je obravnavani položaj podoben tudi zadevam, ki se nanašajo na obdavčitev dohodkov iz tujine, na primer od dividend, s strani države prebivališča davčnega zavezanca in v katerih je Sodišče odločilo, da glede na davčno zakonodajo države prebivališča položaj delničarja, ki prejme dividende, ni nujno različen samo zato, ker jih prejme od družbe s sedežem v drugi državi članici, ki pri izvrševanju svojih davčnih pristojnosti te dividende obdavči z davkom na dohodek, odtegnjenim pri viru. Glej v tem smislu na primer v opombi 25 navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 19.

85. Iz navedenega izhaja, da razlika v spornem davčnem obravnavanju pomeni samovoljno diskriminacijo in zato ni v skladu z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

86. Nazadnje je treba dodati, kot pravilno navaja Komisija, da vprašanje, ali in v kakšnem obsegu država članica pokojnikovega prebivališča priznava davčni dobropis ali davčno olajšavo, ne vpliva na to ugotovitev.

priznala država članica pokojnikovega prebivališča, je mogoče, da se to ne bi zgodilo v primerih, ko bi pokojnik prebival v drugi državi članici.

87. To je pravzaprav posledica neobstoja skupnih pravil o razdelitvi davčnih pristojnosti med državami članicami,³⁷ kar bi – zlasti v primerih, kot je ta, v katerem ni sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja – lahko povzročilo, da so obveznosti držav članic na podlagi določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala naključno odvisne od načina, kako se druga država članica odloči uporabiti svoje davčne pristojnosti. Poleg tega bi bilo zelo težko v vsakem primeru sistematično ugotoviti, tudi če bi država prebivališča priznala olajšavo ali dobropis, ali bi bil negativni učinek obdavčitve v državi članici, v kateri je nepremičnina, popolnoma izravnana.

89. Na podlagi sodne prakse Sodišča je tudi jasno, da se pri neposredni obdavčitvi možnost, da so bile kršene določbe Pogodbe o prostem pretoku, praviloma presoja glede vsake države posebej.³⁸

88. Še več, tudi če bi se neugodnost, ki jo trpi dedič v državi članici, v kateri je nepremičnina, v obravnavani zadevi popolnoma izravnala z dobropisom ali olajšavo, ki bi jo

90. V zvezi s trditvijo nizozemske vlade, da lahko upoštevanje zadevnih dolgov zaradi presežne pridobitve privede do dvojnega odbitka, državljanu Skupnosti v skladu z ustaljeno sodno prakso ni mogoče odvzeti pravice, da se zaneše na določbe Pogodbe, ker ima korist od davčnih ugodnosti, ki so zakonito določene v državi članici, ki ni njegova država prebivališča.³⁹

37 – Glej točko 66 zgoraj.

38 – Zato Sodišče ni sprejelo trditve, da je naloga druge države popraviti učinke omejitve, čeprav obstaja konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja (glej v tem smislu v opombi 13 navedeno sodbo Denkavit, točki 51 in 52, in sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 55).

39 – Glej med drugim v opombi 3 navedeno sodbo Barbier, točka 71.

91. Iz tega sledi, da določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se – pri določanju davčne osnove davka pri dedovanju nepremičnine na ozemlju zadevne države članice – lahko upoštevajo dolgovi zaradi presežne pridobitve, ki izhajajo iz oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, če je oseba, katere nepremičnina je bila predmet dedovanja, ob smrti prebivala v tej državi članici, vendar pa ne, če je prebivala v drugi državi članici. V zvezi s tem ni pomembno, ali in v kakšnem obsegu država članica pokojnikovega prebivališča priznava davčno olajšavo.

V – Predlog

92. Iz navedenih razlogov predlagam, naj se na vprašanja, ki jih je predložilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovori:

„Določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero se – pri določanju davčne osnove davka pri dedovanju nepremičnine na ozemlju zadevne države članice – lahko upoštevajo dolgovi zaradi presežne pridobitve, ki izhajajo iz oporočne delitve zapuščine staršev *inter vivos*, če je oseba, katere nepremičnina je bila predmet dedovanja, ob smrti prebivala v tej državi članici, vendar pa ne, če je prebivala v drugi državi članici.

V zvezi s tem ni pomembno, ali in v kakšnem obsegu država članica pokojnikovega prebivališča priznava davčno olajšavo.“