

Zadeva C-256/06

Theodor Jäger

proti

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Prost pretok kapitala – Člena 73b in 73d Pogodbe ES (postala člena 56 ES in 58 ES) – Davek na dediščino – Vrednotenje premoženja, vključnega v dediščino – Premoženje v obliki kmetijskega zemljišča in gozdov, ki se nahaja v drugi državi članici – Manj ugodna metoda za vrednotenje premoženja in izračun dolgovanega davka“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mazáka, predstavljeni 11. septembra 2007

Sodba Sodišča (drugi senat) z dne 17. januarja 2008

Povzetek sodbe

Prost pretok kapitala – Omejitve – Davek na dediščino

(Pogodba ES, člena 73b(1) in 73d (postala člena 56(1) ES in 58 ES))

Člen 73b(1) Pogodbe (postal člen 56(1) ES) v povezavi s členom 73d Pogodbe (postal člen 58 ES) je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki za namene izračuna davka na dediščino, sestavljeno iz premoženja, ki se nahaja na ozemlju te države, in premoženja v obliki kmetijskega zemljišča in gozdov, ki se nahaja v drugi državi članici,

- določa, da se pri premoženju, ki se nahaja v tej drugi državi članici, upošteva njegova najvišja tržna vrednost, medtem ko se za isto premoženje, ki se nahaja na nacionalnem ozemlju, uporablja poseben postopek vrednotenja, katerega rezultati povprečno znašajo le 10 % poštene tržne vrednosti tega premoženja, in
- za premoženje v obliki kmetijskega zemljišča in gozdov, ki se nahaja na nacionalnem ozemlju, določa uporabo zneskov, oproščenih davka v zvezi s tem premoženjem ter upoštevanje preostale vrednosti zgolj v višini 60 %.

Taka ureditev, ki povzroča, da je dediščina, sestavljena iz premoženja v obliki kmetijskega zemljišča in gozdov, ki se nahaja v drugi državi članici, v prvi državi članici predmet višjega davka na dediščino, kot bi znašal dolgovani davek za podedovano premoženje, ki bi se nahajalo izključno na ozemlju slednje države, omejuje pretok kapitala in zmanjšuje vrednost dediščine, ki je sestavljena iz takega premoženja, ki se nahaja zunaj nacionalnega ozemlja.

Taka nacionalna ureditev ne more biti upravičena, ker se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, saj je izračun davka na dediščino z uporabo navedene ureditve namreč neposredno povezan z vrednostjo premoženja, vključenega v dediščino, in ker zato objektivno ni razlike med položaji, ki bi lahko upravičila neenakost davčnega obravnavanja glede stopnje davka na dediščino, ki ga je treba plačati za premoženje, ki se nahaja na nacionalnem ozemlju, oziroma za premoženje, ki se nahaja v drugi državi članici.

Poleg tega cilj preprečevanja, da bi davek na dediščino ogrozil izvajanje dejavnosti kmetijskih in gozdarskih obratov ter cilj ohranitve socialne funkcije teh obratov ne moreta upravičiti zadevne ureditve, saj na podlagi nobenega dejavnika ni mogoče ugotoviti, da se obrati v drugih državah članicah ne nahajajo v primerljivem položaju, kot je položaj obratov, ki so na nacionalnem ozemlju.

Enako velja glede morebitnih težav pri določanju vrednosti premoženja, ki se nahaja na ozemlju druge države članice, po posebnem nacionalnem postopku, saj te težave ne morejo upravičiti kategorične zavrnitve podelitve davčne ugodnosti, kot je zavrnitev, ki izhaja iz zadevne ureditve, ki ne glede na ta postopek vrednotenja določa uporabo drugih dveh davčnih ugodnosti tudi za premoženje, ki se nahaja na nacionalnem ozemlju.

(Glej točke 32, 43, 44, 52, 54, 55, 57 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 17. januarja 2008(*)

„Prosti pretok kapitala – Člena 73b in 73d Pogodbe ES (postala člena 56 ES in 58 ES) – Davek na dediščino – Vrednotenje premoženja, vključenega v dediščino – Premoženje v obliki kmetijskega zemljišča in gozdov, ki je v drugi državi članici – Manj ugodna metoda za vrednotenje premoženja in izračun dolgovanega davka“

V zadevi C-256/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 11. aprila 2006, ki je prispela na Sodišče 8. junija 2006, v postopku

Theodor Jäger

proti

Finanzamt Kusel-Landstuhl,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, L. Bay Larsen (poročevalec), K. Schieman, J. Makarczyk, sodniki, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za T. Jäger K. Cronauer, odvetnica,
- za Finanzamt Kusel-Landstuhl M. Trauten, zastopnik,
- za nemško vlado M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. septembra 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 73b in 73d Pogodbe ES (postala ?lena 56 ES oziroma 58 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med T. Jägrom in Finanzamt Kusel?Landstuhl (v nadaljevanju: Finanzamt) glede izra?una davka na dediš?ino, ki jo sestavljajo premoženje v Nem?iji ter kmetijsko zemljiš?e in gozd v Franciji, zlasti pa glede pravil za vrednotenje tega premoženja.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Priloga I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju ?lena 67 Pogodbe (?len, ki ga je razveljavila Amsterdamska pogodba) (UL L 178, str. 5), z naslovom „Nomenklatura pretoka kapitala iz ?lena 1 Direktive“, vklju?uje trinajst kategorij pretokov kapitala.

4 Enajsta kategorija, ki se nanaša na „osebne pretok[e] kapitala“, vklju?uje rubriko, z naslovom „Dediš?ine in zapuš?ine“.

Nacionalna ureditev

Uporaba davka na dediš?ino za premoženje, ki je v drugi državi ?lanici

5 Na podlagi ?lena 2(1), to?ka 1, zakona o davku na dediš?ino in darila (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), v razli?ici, ki je bila objavljena v BGBl. 1997 I, str. 378, v nadaljevanju: ErbStG, je celotno podedovano premoženje osebe, ki je prebivala v Nem?iji, predmet davka na dediš?ino na dan, ko je nastala dav?na obveznost. Premoženje, ki je v tujini, je prav tako obdav?eno.

6 §len 21 ErbStG za izražun davka na dediščino v Nemčiji ureja poražunanje davka na dediščino, plačnega v drugi državi pri neobstoju konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Odstavek 1, prvi stavek, tega zakona določa:

„Za dediča, ki živi v tujini in čigar premoženje je bilo v drugi državi predmet davka, ki je enakovreden nemškemu davku na dediščino, se v primerih iz §lena 2(1), točka 1, tuji davek na zahtevo poražuna od nemškega davka na dediščino, če je bilo premoženje v tujini prav tako predmet nemškega davka na dediščino, ni pa mogoče uporabiti konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.“

7 V drugem stavku te določbe je določeno:

„Če je podedovano premoženje le deloma sestavljeno iz premoženja v tujini, se delno plačilo nemškega davka na dediščino, ki se takrat uporabi, določi tako, da se davek na dediščino na celotni znesek obdavčljivega premoženja, vključno z obdavčljivim premoženjem v tujini, razdeli glede na razmerje med obdavčljivim premoženjem v tujini in celotnim zneskom obdavčljivega premoženja.“

Pravila za vrednotenje kmetijskega premoženja in gozdov

8 V skladu s §lenom 12(6) ErbStG, v povezavi s §lenoma 9 in 31 zakona o vrednotenju (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991, str. 230, v nadaljevanju: BewG), se premoženje v tujini, ki je sestavljeno iz kmetijskega zemljišča in gozdov, ovrednoti glede na njegovo tržno vrednost. Ta se v skladu s §lenom 9(2) BewG določi glede na ceno, ki bi jo bilo mogoče doseči v rednem poslovanju pri prodaji.

9 Nasprotno se v skladu s §lenom 12(3) ErbStG premoženje, ki je sestavljeno iz kmetijskega zemljišča in gozdov ter se nahaja v Nemčiji, ovrednoti po posebnem postopku, določenem v §lenih od 140 do 144 BewG. Vrednotenja po tem postopku povprečno ustrezajo le 10 % tržne vrednosti zadevnega premoženja.

10 Te določbe BewG, ki so bile v ta zakon vključene na podlagi §lena 1, točka 36, zakona o davkih za leto 1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, str. 2049) z dne 20. decembra 1996, omogočajo, da se enota nacionalnega kmetijskega in gozdarskega obrata ovrednoti po poenostavljenem postopku izražuna vrednosti donosa, ki se naslanja na standardizirane vrednosti za različne vrste obratov in temelji zlasti na povprečnih stalnih dohodkih obratov v Nemčiji, katerih namen je pridobivanje dobička, na 1. januar 1996. BewG podredno in na zahtevo določa vrednotenje na podlagi postopka individualnih dohodkov.

Pravila za izražun davka na dediščino na kmetijsko zemljišče in gozdove

11 §len 13a(1), točka 1, ErbStG v zvezi s pridobitvijo kmetijskega zemljišča in gozdov v Nemčiji na podlagi dedovanja določa „znesek, oproščen davka, v zvezi z določenim premoženjem“ v višini 500.000 DEM na vrednost tega premoženja, ki se prišteje osebnemu neobdavčenemu znesku v višini 400.000 DEM, dodeljenemu na podlagi §lena 16 istega zakona.

12 Poleg tega se na podlagi §lena 13a(2) ErbStG za izražun davka vrednost tega premoženja, ki ostane po odbitku zneska, oproščenega davka, v zvezi z določenim premoženjem, upošteva v obliki „vrednotenja zmanjšane vrednosti“ le do 60 %.

13 V skladu s členom 13a(4) istega zakona se znesek, oproščen davka, v zvezi z doloženim premoženjem ter vrednotenje zmanjšane vrednosti ne uporabljata za kmetijsko zemljišče in gozdove, ki so v tujini.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14 T. Jäger, ki je rezident Francije, je edini dedič premoženja svoje matere, ki je umrla leta 1998 in katere zadnje prebivališče je bilo v Nemčiji.

15 Dediščina je poleg premoženja v Nemčiji obsegala še zemljiško posest v Franciji, ki se je gospodarsko izkoriščala za kmetijstvo in gozdarstvo. Oče T. Jäger, ki je umrl leta 1994, je avgusta 1988 kupil del tega zemljišča, januarja 1990 pa še preostali del tega zemljišča.

16 Ker je bila vrednost tega zemljišča v Franciji ocenjena na 5.444.666 FRF (1.618.152 DEM), je bila v tej državi članici predmet davka na dediščino v višini 1.192.148 FRF (354.306 DEM).

17 Finanzamt je z odločbo z dne 3. januarja 2000 izračunal davek na dediščino, ki ga je T. Jäger dolžan plačati.

18 Ta davek je bil izračunan na podlagi neto zapušinske mase v višini 1.737.167 DEM, vključujoč tržno vrednost zemljiškega posestva v Franciji v znesku 1.618.152 DEM in premoženje v Nemčiji, ocenjeno na 119.015 DEM. Po odbitku osebnega neobdavčenega zneska v višini 400.000 DEM, je bil obdavčljivi znesek znižan na navzdol zaokroženo vsoto 1.337.100 DEM. Finanzamt je na podlagi tega zneska odmeril davek v višini 254.049 DEM.

19 Na podlagi zahteve T. Jäger, ki jo je vložil na podlagi člena 21(1), drugi stavek, ErbStG, je Finanzamt davek na dediščino, ki je bil že plačan v Franciji, poravnal v višini 236.644 DEM.

20 Na podlagi tega je Finanzamt s svojo zgoraj navedeno odločbo z dne 3. januarja 2000 odmeril davek na dediščino v znesku 17.405 DEM, ki ga mora plačati T. Jäger.

21 T. Jäger je zoper odločbo Finanzamt vložil pritožbo in tožbo pri Finanzgericht (finančno sodišče). Ker jima ni bilo ugodeno, je pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) vložil zahtevo za „revizijo“. Ker je Bundesfinanzhof menilo, da je vsaj od sodbe Sodišča z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier (C-364/01, Recueil, str. I-15013) postalo vprašljivo, ali so določbe nemškega prava, če se razlikujejo po kraju, v katerem je premoženje ali del premoženja, ki je predmet dedovanja, združljive z načelom prostega pretoka kapitala, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je s členom 73b[1] Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (postal člen 56(1) ES) združljivo, da se za davek na dediščino:

- premoženje (v tujini), sestavljeno iz kmetijskega zemljišča in gozdov, ki so v drugi državi članici, ovrednoti glede na tržno vrednost (trenutna tržna vrednost), medtem ko za domače premoženje, sestavljeno iz kmetijskega zemljišča in gozdov, obstaja poseben postopek ovrednotenja, katerega rezultati povprečno znašajo le 10 % poštene tržne vrednosti, ter
- vrednotenje pridobitve nemškega premoženja, sestavljenega iz kmetijskega zemljišča in gozdov, izključi v višini posebnega neobdavčenega zneska in se preostala vrednost vrednoti le na 60 %,

kadar to pri dediču dediščine, sestavljene iz domačega premoženja ter tujega premoženja v obliki kmetijskega zemljišča in gozdov, pripelje do tega, da se, ker so kmetijsko zemljišče in gozdovi v

tujini, pridobitev obdav?i z višjim davkom na dediš?ino, kot bi se, ?e bi se premoženje, sestavljeno iz kmetijskega zemljiš?a in gozdov, nahajalo v doma?i državi?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

22 Bundesfinanzhof z vprašanjem v bistvi sprašuje, ali ?len 73b(1) Pogodbe nasprotuje ureditvi države ?lanice, kot je ureditev v postopku v glavni stvari, ki za izra?un davka na dediš?ino, ki je sestavljena iz premoženja, ki je na ozemlju te države, ter premoženja v obliki kmetijskega zemljiš?a in gozdov, ki so v drugi državi ?lanici,

– dolo?a, da se pri premoženju, ki je v tej drugi državi ?lanici, upošteva njegova najvišja tržna vrednost, medtem ko se za enako premoženje, ki je na nacionalnem ozemlju, uporablja poseben postopek vrednotenja, katerega rezultati povpre?no znašajo le 10 % poštene tržne vrednosti tega premoženja, ter

– za premoženje v obliki kmetijskega zemljiš?a in gozdov, ki je na nacionalnem ozemlju, dolo?a uporabo zneskov, oproš?enih davka v zvezi s tem premoženjem, in upoštevanje preostale vrednosti le v višini 60 %.

23 Najprej je treba opozoriti, da morajo države ?lanice, ?eprav je neposredno obdav?enje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti 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).

24 Prav tako je treba opozoriti, da Pogodba ES ne opredeljuje pojma pretoka kapitala. Ker je ?len 73b Pogodbe v bistvu prevzel besedilo ?lena 1 Direktive 88/361 ter ?eprav je bila ta direktiva sprejeta na podlagi ?lenov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (?lene od 67 do 73 Pogodbe EGS so zamenjali ?leni od 73b do 73g Pogodbe ES, ki so postali ?leni od 56 ES do 60 ES), je k njej priložena nomenklatura pretoka kapitala v skladu z ustaljeno sodno prakso obdržala zna?aj napotila za opredelitev pojma pretoka kapitala (glej zlasti sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, to?ka 39, in z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, to?ka 41).

25 Glede tega je Sodiš?e, s tem da je med drugim opozorilo, da dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali ve? oseb, spada pod rubriko XI Priloge I k Direktivi 88/361, z naslovom „Osebni pretoki kapitala“, v to?ki 42 zgoraj navedene sodbe van Hilten-van der Heijden razsodilo, da je dedovanje pretok kapitala v smislu ?lena 73b Pogodbe (v tem smislu glej tudi zgoraj navedeno sodbo Barbier, to?ka 58), razen kadar se temeljni deli nahajajo znotraj ene same države ?lanice.

26 Kot je pravilno poudarila Komisija Evropskih skupnosti, nikakor ne gre za popolnoma notranjo situacijo, ?e oseba, ki je rezidentka Nem?ije, ob svoji smrti drugi osebi, ki je rezidentka Francije, zapusti premoženje, ki se nahaja v teh dveh državah ?lanicah in je skupno predmet izra?una davka na dediš?ino v Nem?iji.

27 Zato je dedovanje v postopku v glavni stvari pretok kapitala v smislu ?lena 73b(1) Pogodbe.

28 Kot trdita T. Jäger in Komisija je tako treba najprej preizkusiti, ali nacionalna ureditev, kot je ureditev v postopku v glavni stvari, pomeni omejitvev pretoka kapitala.

29 Nemška vlada trdi, da nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari ne pomeni omejitve

pretoka kapitala. Po eni strani zatrjuje, da ker je premoženje, ki se nahaja v Franciji, o?e T. Jäger najprej kupil pred 1. junijem 1990, ko bi Direktiva 88/361 morala biti prenesena v nacionalno pravo, se dediš?ine zadevnega premoženja ne bi mogel neposredno sklicevati na pravice iz te direktive ali Pogodbe. Nemška vlada po drugi strani meni, da takega pridobitelja u?inki ureditve, kot je ureditev v postopku v glavni stvari, ne bi odvrnili, saj nikakor ne bremenijo njega, temve? najbolj njegove dediš?e. Zato naj bi bili u?inki take ureditve preve? posredni, da bi lahko šlo za omejitev pretoka kapitala.

30 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da nacionalne dolo?be, ki dolo?ajo vrednost nepremi?nine za izra?un višine davka, ki ga je treba pla?ati pri dedovanju, lahko ne le odvrnejo od nakupa nepremi?nin, ki se nahajajo v zadevni državi ?lanici, in od odsvojitve teh nepremi?nin v korist druge osebe s strani rezidenta druge države ?lanice, temve? prav tako lahko zmanjšajo vrednost dediš?ine rezidenta države ?lanice, v kateri se to premoženje ne nahaja (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Barbier, to?ka 62).

31 Poleg tega je sodna praksa v zvezi z dedovanjem potrdila, da ukrepi, ki so prepovedani po ?lenu 73b(1) Pogodbe in pomenijo omejitve pretoka kapitala, obsegajo ukrepe, ki povzro?ajo zmanjšanje vrednosti dediš?ine rezidenta države, ki ni država ?lanica, v kateri je zadevno premoženje, in ki obdav?i dedovanje tega premoženja (zgoraj navedena sodba van Hilten-van der Heijden, to?ka 44).

32 V tem primeru nacionalne dolo?be v postopku v glavni stvari, ki povzro?ajo, da je dediš?ina, sestavljena iz premoženja v obliki kmetijskega zemljiš?a in gozdov, ki je v drugi državi ?lanici, v Nem?iji predmet višjega davka na dediš?ino, kot bi znašal dolgovani davek za podedovano premoženje, ki bi se nahajalo izklju?no na ozemlju te države, omejujejo pretoke kapitala in zmanjšujejo vrednost dediš?ine, ki je sestavljena iz premoženja, ki se nahaja zunaj nemškega ozemlja.

33 Utemeljitev nemške vlade, navedene v to?ki 29 te sodbe, te ugotovitve ne morejo izpodbiti, saj glede na merila, ki izhajajo iz sodne prakse, navedene v to?kah 30 in 31 te sodbe, niso upoštevne. V takem primeru so u?inki zadevne nacionalne ureditve v glavni stvari na vrednost dediš?ine nastali po 1. juniju 1990 in o?itno niso zadosti neposredni, da bi lahko omejevali pretok kapitala.

34 Isto velja za utemeljitev nemške vlade, da ni omejitve, ki bi izhajala iz zmanjšanja vrednosti dediš?ine, saj je u?inek ureditve, kot je ureditev v glavni stvari, le neizogibna posledica soobstoja nacionalnih dav?nih sistemov. Ta okoliš?ina, glede na merila, ki izhajajo iz sodne prakse, navedene v to?kah 30 in 31 te sodbe, namre? ni pomembna. Poleg tega je v vsakem primeru treba ugotoviti, da izhaja zmanjšanje vrednosti dediš?ine le iz uporabe zadevne nemške ureditve.

35 Iz tega izhaja, da podelitev dav?nih ugodnosti pri davku na dediš?ino, ?e se podedovano premoženje nahaja na nacionalnem ozemlju, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je na?eloma prepovedana s ?lenom 73b(1) Pogodbe.

36 Dalje, treba je preizkusiti, ali je tako ugotovljeno omejitev prostega pretoka kapitala mogo?e upravi?iti z dolo?bami Pogodbe.

37 V zvezi s tem je treba v skladu s ?lenom 73d(1)(a) Pogodbe spomniti, da „[d]olo?be ?lena 56 ne posegajo v pravice držav ?lanic, da [...] uporabljajo ustrezne predpise svojega dav?nega prava, v katerih so razli?no obravnavani dav?ni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na [...] kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

38 Finanzamt in nemška vlada menita, da iz te dolo?be izhaja, da ima Zvezna republika

Nemčija pravico, da si za premoženje, ki se nahaja na njenem ozemlju, pridrži pravico do vrednotenja v skladu s posebnim postopkom. Finanzamt dodaja, da je člen 31 BewG utemeljen s členom 73d(1)(a) Pogodbe v povezavi z Izjavo št. 7, priloženo k Sklepni listini Pogodbe o Evropski uniji, ker je v smislu te izjave obravnavani sistem vrednotenja premoženja, ki se nahaja v tujini, obstajal konec leta 1993.

39 Ne da bi se bilo treba izreči, ali je ta sistem vrednotenja premoženja, ki se nahaja v tujini, obstajal 31. decembra 1993, je treba opozoriti, da je Sodišče v sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071) odgovorilo na utemeljitev na podlagi člena 73d(1)(a) Pogodbe, da so dejstva v glavni stvari nastala, preden je ta določba začela veljati. Poudarilo je, da so pred začetkom veljave člena 73d(1)(a) Pogodbe nacionalne davčne določbe, na kakršne se nanaša ta člen, če vzpostavijo določene razlike, lahko skladne s pravom Skupnosti, če se uporabljajo v položajih, ki niso objektivno primerljivi (točka 43).

40 Glede na to pojasnitev je treba poudariti, da je treba člen 73d(1)(a) Pogodbe, glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko. Zato te določbe ni mogoče razlagati tako, da naj bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezanca glede na kraj prebivališča ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično združljiva s Pogodbo.

41 Kot ugotavlja nemška vlada, je izjema, določena v členu 73d(1)(a) Pogodbe, omejena s členom 73d(3) Pogodbe, 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 73b“ (glej zgoraj navedeni sodbi Verkooijen, točka 44, in Manninen, točka 28). Da bi bilo lahko različno obravnavanje kmetijskega zemljišča in gozdov, ki so v Nemčiji, ter kmetijskega zemljišča in gozdov, ki so v drugih državah članicah, upravičeno, se poleg tega ne sme prekoračiti to, kar je nujno za doseg cilja, ki ga zasleduje zadevna ureditev.

42 Razlikovati je torej treba med dovoljenim neenakim obravnavanjem iz člena 73d(1)(a) Pogodbe in prepovedano samovoljno diskriminacijo iz člena 73d(3) Pogodbe. Kajti v skladu s sodno prakso bi se lahko nacionalna davčna zakonodaja, ki kot v postopku v glavni stvari za izračun davka na dediščino, loči med premoženjem, ki se nahaja v drugi državi članici, in premoženjem, ki se nahaja na nemškem ozemlju, obravnavala kot združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le takrat, kadar se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, oziroma če je to upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej zgoraj navedeni sodbi Verkooijen, točka 43, in Manninen, točka 29, ter sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann, C-443/06, ZOdl., str. I-0000, točka 45).

43 V zvezi s tem je najprej treba ugotoviti, da različni znesek dolgovanega davka, glede na to, ali dediščina vključuje le kmetijsko zemljišče in gozdove v Nemčiji ali pa tudi kmetijsko zemljišče in gozdove v drugi državi članici, ne more biti upravičen, ker se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi.

44 Izračun davka z uporabo nacionalne ureditve v postopku v glavni stvari je namreč neposredno povezan z vrednostjo premoženja, vključenega v dediščino, tako da objektivno ni nobene razlike med položaji, ki bi lahko upravičili neenakost davčnega obravnavanja glede stopnje davka na dediščino, ki ga je treba plačati za premoženje, ki je v Nemčiji, oziroma za premoženje, ki je v drugi državi članici. Položaj T. Jäger je torej primerljiv s položajem vsakega drugega dediča, čigar dediščina vključuje le kmetijsko zemljišče in gozdove, ki so v Nemčiji in mu jih je zapustila oseba, ki je prebivala v tej državi.

45 Zato je nazadnje treba raziskati, ali je omejitev pretoka kapitala, ki izhaja iz ureditve, kot je ureditev v postopku v glavni stvari, lahko objektivno upravičena zaradi nujnega razloga v

splošnem interesu.

46 Nemška vlada meni, da to ureditev upravičuje nujni razlog v splošnem interesu.

47 Nemška vlada najprej poudarja, da je namen navedene ureditve nadomestiti posebne stroške ohranitve socialne funkcije kmetijskih in gozdarskih obratov. Ta ureditev naj bi prepreevala, da bi bil dedič kmetijskega gospodarstva prisiljen, da ga proda ali se mu odpove, da bi lahko plačal davek na dediščino, hkrati pa propad takih obratov, ki zagotavljajo produktivnost in delovna mesta ter morajo poleg tega izpolniti svoje obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnega pravnega reda.

48 Nemška vlada meni, da bi ta nujni razlog v splošnem interesu moral biti sprejet kot potreba po varovanju doslednosti davčnega sistema. Obstajala naj bi namreč neposredna povezava med posebnimi obveznostmi, ki izhajajo iz podrejanja teh obratov splošnemu interesu, in posebnim načinom vrednotenja, ki se zanje uporablja pri dedovanju.

49 Dalje, Finanzamt in nemška vlada trdita, da ureditev v postopku v glavni stvari upravičuje dejstvo, da nemški organi niso dolžni upoštevati obstoja primerljivega splošnega interesa v drugih državah članicah. Tako naj bi bilo, ker ni nujno, da obveznosti in posebni stroški, ki obremenjujejo kmetijsko zemljišče in gozdove, ki so v Nemčiji, na isti način obremenjujejo istovrstno premoženje, ki je v drugih državah članicah. V zvezi s tem Finanzamt dodaja, da tudi če bi v drugih državah članicah za to vrsto premoženja obstajali primerljive obveznosti in stroški, Zvezna republika Nemčija ne bi bila zavezana zagotoviti nadomestila.

50 Res je, da ni mogoče izključiti, da imajo lahko cilji ohranitve kmetijskih in gozdarskih obratov ter zaposlitve v teh, pri dedovanju v določenih okoliščinah in pod določenimi pogoji, značaj splošnega interesa in lahko upravičijo omejitve prostega pretoka kapitala (v tem smislu glej sodbo z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen, C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 28).

51 Toda glede trditve Finanzamt in nemške vlade je treba poudariti, da jima ni uspelo dokazati potrebe po zavrnitvi ugodnega vrednotenja ter drugih davčnih ugodnosti za vsakega dediča, ki z dedovanjem pridobi kmetijski in gozdarski obrat, ki se ne nahaja na nemškem ozemlju (v tem smislu glede davčne ugodnosti, ki je omejena na raziskovalne dejavnosti, opravljene v zadevni državi članici, glej sodbo z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 23, in glede oprostitve od davka na dediščino za določena podjetja, ki ohranjajo zaposlitve na ozemlju zadevne države članice, sodbo z dne 25. oktobra 2007 v zadevi Geurts in Vogten, C-464/05, ZOdl., str. I-0000, točka 27).

52 Poudariti je namreč treba, da v zvezi s ciljem prepreevanja, da bi davek na dediščino ogrozil izvajanje dejavnosti kmetijskih in gozdarskih obratov, ter ciljem ohranitve socialne funkcije teh obratov, na podlagi nobenega elementa v zadevi v glavni stvari ni mogoče ugotoviti, da obrati v drugih državah članicah niso v primerljivem položaju, kot je položaj obratov, ki so v Nemčiji.

53 Nazadnje, da bi upravičila nacionalno ureditev v postopku v glavni stvari, se nemška vlada sklicuje na praktične ovire, ki naj bi nasprotovale prenosu meril za vrednotenje, ki jih določa ta ureditev za kmetijska zemljišča in gozdove, ki so v drugih državah članicah. Nemška vlada pojasnjuje, da temelji ta postopek vrednotenja na vrednostih donosa, ki so standardizirane za različne vrste zadevnih obratov, in da te vrednosti izhajajo iz statističnih podatkov nemške uprave. Podobni podatki glede kmetijskih zemljišč in gozdov, ki se nahajajo v drugih državah članicah, naj ne bi bili dostopni.

54 V zvezi s tem je treba poudariti, da čeprav se namreč lahko izkaže, da nacionalni organi za kmetijsko zemljišče in gozdove, ki so v drugi državi članici, težko uporabijo postopek vrednotenja

iz ?lenov od 140 do 144 BewG, ta težava ne more upravi?iti kategori?ne zavrnitve podelitve zadevne dav?ne ugodnosti, saj se od zadevnih dav?nih zavezancev lahko zahteva, naj tem organom predložijo podatke, za katere ocenjujejo, da so potrebni za zagotovitev uporabe tega postopka v prilagojeni obliki za obrate, ki so v drugih državah ?lanicah.

55 Dodati je treba, da morebitne težave pri dolo?anju vrednosti premoženja, ki se nahaja na ozemlju druge države ?lanice, po posebnem nacionalnem postopku v nobenem primeru ne morejo upravi?iti omejitev prostega pretoka kapitala, kot so omejitve, ki izhajajo iz ureditve v postopku v glavni stvari, ki ne glede na ta postopek vrednotenja za premoženje, ki je na nemškem ozemlju, prav tako dolo?a uporabo drugih dveh dav?nih ugodnosti (v tem smislu glej sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I?2229, to?ka 29).

56 Zato je treba ugotoviti, da ker ni bilo ugotovljeno, da nacionalno ureditev v postopku v glavni stvari upravi?uje nujni razlog v splošnem interesu, ?len 73b(1) Pogodbe nasprotuje taki ureditvi.

57 V teh okoliš?inah je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 73b(1) Pogodbe v povezavi s ?lenom 73d Pogodbe razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države ?lanice, ki za izra?un davka na dediš?ino, sestavljeno iz premoženja, ki je na ozemlju te države, ter premoženja v obliki kmetijskega zemljiš?a in gozdov, ki je v drugi državi ?lanici,

– dolo?a, da se pri premoženju, ki je v tej drugi državi ?lanici, upošteva njegova najvišja tržna vrednost, medtem ko se za isto premoženje, ki je na nacionalnem ozemlju, uporablja poseben postopek vrednotenja, katerega rezultati povpre?no znašajo le 10 % poštene tržne vrednosti tega premoženja, ter

– za premoženje v obliki kmetijskega zemljiš?a in gozdov, ki je na nacionalnem ozemlju, dolo?a uporabo zneskov, oproš?enih davka v zvezi s tem premoženjem, in upoštevanje preostale vrednosti le v višini 60 %.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

?len 73b(1) Pogodbe ES (postal ?len 56(1) ES) v povezavi s ?lenom 73d Pogodbe ES (postal ?len 58 ES) je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države ?lanice, ki za izra?un davka na dediš?ino, sestavljeno iz premoženja, ki je na ozemlju te države, ter premoženja v obliki kmetijskega zemljiš?a in gozdov, ki je v drugi državi ?lanici,

– **dolo?a, da se pri premoženju, ki je v tej drugi državi ?lanici, upošteva njegova najvišja tržna vrednost, medtem ko se za enako premoženje, ki je na nacionalnem ozemlju, uporablja poseben postopek vrednotenja, katerega rezultati povpre?no znašajo le 10 % poštene tržne vrednosti tega premoženja, ter**

– **za premoženje v obliki kmetijskega zemljiš?a in gozdov, ki je na nacionalnem ozemlju, dolo?a uporabo zneskov, oproš?enih davka v zvezi s tem premoženjem in upoštevanje preostale vrednosti le v višini 60 %.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.