

Zadeva C-67/08

Margarete Block

proti

Finanzamt Kaufbeuren

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

„Prosti pretok kapitala – Člena 56 ES in 58 ES – Davek na dediščino – Nacionalna ureditev, ki ne dovoljuje vračunanja davka na dediščino, plačanega v drugi državi članici, v davek na dediščino, dolgovan v državi članici, v kateri je ob smrti prebival lastnik premoženja, kadar so podedovano premoženje kapitalske terjatve – Dvojno obdavčevanje – Omejitev – Neobstoj“

Povzetek sodbe

*Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davek na dediščino*

*(Člena 56 ES in 58 ES)*

Člena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, ki – kar zadeva izračun davka na dediščino, ki ga dolguje dedič s prebivališčem v tej državi članici za kapitalske terjatve do finančne institucije, ki je v drugi državi članici, za primer, ko je oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob smrti prebivala v prvi državi članici – ne določa vračunanja davka na dediščino, plačanega v drugi državi članici, v davek na dediščino, ki ga dolguje v prvi.

Ta manj ugoden davčni položaj je namreč posledica vzporednega izvrševanja davčne pristojnosti dveh zadevnih držav članic, ki je opredeljeno z izbiro prve, da kapitalske terjatve obdavči z davkom na dediščine, kadar je upnik prebivalec te države članice, medtem ko je izbira druge, da take terjatve obdavči z davkom na dediščino, kadar ima dolжник prebivališče v tej državi članici. Pravo Skupnosti pa v sedanjem stanju razvoja in v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Evropski skupnosti. Iz tega izhaja, da imajo v sedanjem stanju prava Skupnosti države članice ob spoštovanju prava Skupnosti na tem področju neko stopnjo avtonomije in da zato niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic za odpravo dvojnega obdavčevanja, ki izhaja iz vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti navedenih držav članic, in posledično omogočiti odbitka davka na dediščino, plačanega v drugi državi članici, ki ni tista, v kateri dedič prebiva.

O teh ugotovitvah ne more povzročiti pomislekov okoliščina, da nacionalna ureditev določa ugodnejša pravila vračunanja, če je oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob svoji smrti prebivala v drugi državi članici, če to različno obravnavanje, kar zadeva dediščino osebe, ki ob svoji smrti ni rezidentka, izhaja tudi iz izbire zadevne države članice – ki jo je opravila pri izvrševanju svoje davčne pristojnosti – da je kraj prebivanja upnika navezna okoliščina za določanje „tuje narave“ podedovanega premoženja in tako za možnost vračunanja davka na dediščino, plačanega v drugi državi članici.

(Glej točke 28, od 30 do 32, 34, 36 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 12. februarja 2009(\*)

„Prosti pretok kapitala – Člena 56 ES in 58 ES – Davek na dediščino – Nacionalna ureditev, ki ne dovoljuje vračunanja davka na dediščino, plačanega v drugi državi članici, v davek na dediščino, dolgovan v državi članici, v kateri je ob svoji smrti prebival lastnik premoženja, kadar so podedovano premoženje kapitalske terjatve – Dvojno obdavčevanje – Omejitev – Neobstoj“

V zadevi C-67/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 16. januarja 2008, ki je prispela na Sodišče 20. februarja 2008, v postopku

**Margarete Block**

proti

**Finanzamt Kaufbeuren,**

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Ó Caoimh (poročevalec), J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka in A. Arabadjiev, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 27. novembra 2008,

ob upoštevanju stališ?, so jih predložili:

- za M. Block S. Gorski, odvetnik,
- za Finanzamt Kaufbeuren M. Stock, zastopnik,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,
- za nizozemsko vlado C. Wissels in M. Noort, zastopnici,
- za poljsko vlado M. Dowgielewicz, zastopnik,

- za vlado Združenega kraljestva S. Ossowski, zastopnik, skupaj s S. Ford, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 ES in 58 ES v zvezi s prostim pretokom kapitala.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Block, dedinjo po osebi, ki je umrla v Nemčiji, in Finanzamt Kaufbeuren (v nadaljevanju: Finanzamt) glede izračuna davka na dediščino, ki ga je treba plačati v zvezi s kapitalskimi terjatvami, ki jih je imel zapustnik do finančnih institucij v Španiji.

## **Pravni okvir**

### *Skupnostna ureditev*

3 V členu 1 Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen, razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL L 178, str. 5) je določeno:

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

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

4 Med pretoki kapitala, naštetimi v prilogi I k Direktivi 88/361, so v rubriki XI te priloge navedeni osebni pretoki kapitala, ki vključujejo dediščine in zapuščine.

### *Nacionalna ureditev*

5 Člen 1(1), točka 1, zakona o davku na dediščine in darila (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) v različici, veljavni leta 1999 (BGBl. 1997 I, str. 378, v nadaljevanju: ErbStG), določa, da se ta zakon uporablja za dediščine kot obdavčljive transakcije.

6 Člen 2(1), točka 1, ErbStG pod naslovom „Osebna davčna obveznost“ določa:

„(1) Davčna obveznost se nanaša:

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

a) fizične osebe, ki imajo stalno ali občasno prebivališče na nacionalnem ozemlju,

[...]“

7 §len 21(1) in (2) ErbStG z naslovom „Vračunanje tujega davka na dediščino“ določa:

„(1) Za dediča, ki živi v tujini in njegov premoženje v tujini je bilo v drugi državi predmet davka, ki je enakovreden nemškemu davku na dediščino, se tuji davek, ki je že bil odmerjen in plačan in za katerega olajšave niso mogoče, v primerih iz §lena 2(1), točka 1, in če ni mogoče uporabiti določb [davčne] konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, na podlagi ustrezne zahteve vračuna v nemški davek na dediščino, če je bilo premoženje v tujini prav tako predmet nemškega davka na dediščino. [...]

(2) Za premoženje v tujini se v smislu odstavka 1 šteje:

1. Če je bil zapustnik na dan svoje smrti rezident – vsi deli premoženja, ki izhajajo iz druge države, ki so naštetih v §lenu 121 [zakona o vrednotenju (Bewertungsgesetz), v različici, veljavni leta 1999 (BGBl. 1991 I, str. 230, v nadaljevanju: BewG)], glede na svojo naravo ter vse pravice uporabe, vezane na navedene dele premoženja;

2. Če zapustnik na dan svoje smrti ni bil rezident – vsi deli premoženja, z izjemo nemškega premoženja v smislu §lena 121 [BewG], ter vse pravice uporabe, vezane na navedene dele premoženja.“

8 §len 121 BewG z naslovom „Domače premoženje“ določa:

„Domače premoženje zajema:

1. domače kmetijsko in gozdno premoženje;

2. domače nepremišninsko premoženje;

3. domača poslovna sredstva; za taka sredstva šteje premoženje, ki je namenjeno opravljanju industrijske ali trgovske dejavnosti na nacionalnem ozemlju, kadar se za to na nacionalnem ozemlju vzdržuje stalna poslovna enota ali je določen stalni predstavnik;

4. deleže kapitalskih družb, kadar ima družba sedež ali upravo na nacionalnem ozemlju in je družbenik, sam ali z osebami, ki so z njim povezane v smislu §lena 1(2) davčnega zakona o odnosih s tujino [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] [...], neposredno ali posredno lastnik vsaj desetine začetnega kapitala ali kapitala družbe;

5. izumi, uporabni modeli in topografije, ki ne spadajo pod točko 3 in so vpisani v nacionalno knjigo ali register;

6. materialna sredstva, ki ne spadajo pod točke 1, 2 in 5 in ki so dana na razpolago nacionalnemu industrijskemu ali trgovskemu obratu, zlasti v obliki najema ali zakupa;

7. hipoteke, zemljiške dolgove, zemljiške rente in druge terjatve ali pravice, kadar so neposredno ali posredno zavarovane z nepremišninami na nacionalnem ozemlju, s pravicami, ki so izenačene s pravicami na nepremišninah na nacionalnem ozemlju, ali z ladjami, vpisanimi v nacionalni register. Od tega so izključene zadolžnice in obveznice, za katerih plačilo jamči več oseb;

8. terjatve iz naslova udeležbe v trgovskem obratu kot tihi družbenik in iz naslova posojila z udeležbo, kadar ima dolžnik stalno ali začasno prebivališče, sedež ali upravo na nacionalnem ozemlju;

9. pravice uporabe, vezane na eno od sredstev, navedenih v točkah od 1 do 8.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

9 M. Block, ki prebiva v Nemčiji, je edina dedinja po osebi, ki je leta 1999 umrla v tej državi članici, v kateri je tudi imela zadnje prebivališče. Zapuščino je sestavljalo predvsem kapitalsko premoženje, ki je bilo deloma naloženo v Nemčiji, v višini 144.225 DEM, preostalo pa pri finančnih institucijah v Španiji, v višini 994.494 DEM. Za zadnje navedeno premoženje je M. Block v Španiji plačala davek na dediščino v znesku 207.565 DEM.

10 V davčni odločbi z dne 14. marca 2000 je Finanzamt odmeril davek na dediščino, ki ga M. Block dolguje v Nemčiji, ne da bi upošteval davek na dediščino, plačan v Španiji. Zoper to odločbo je M. Block vložila ugovor, s katerim je predlagala, naj se davek na dediščino, plačan v Španiji, vračuna v davek na dediščino, ki ga mora plačati v Nemčiji, in naj se ji znesek, ki slednjega presega, vrne.

11 Z odločbo z dne 4. julija 2003 je Finanzamt na podlagi navedenega ugovora dovolil odbitek španskega davčnega dolga iz naslova dolgov iz dediščine, namreč odbitek davka na dediščino, plačanega v Španiji, od davčne osnove davka na dediščino, dolgovanega v Nemčiji. V skladu s to odločbo je po odbitku dolgov, povezanih z volili, in osebnega odbitka pred obdavčenjem obdavčljiva pridobitev znašala 579.000 DEM, znesek davka na to pridobitev pa je bil odmerjen na 124.500 DEM (63.655,84 EUR).

12 Na podlagi tožbe, s katero je M. Block predlagala, naj se davek na dediščino, plačan v Španiji, namesto da bi se odbil od davčne osnove tako kot dolg iz zapuščine, vračuna v davek na dediščino, ki ga je treba plačati v Nemčiji, je Finanzgericht menilo, da je vračunanje španskega davka na dediščino iz člena 21(1) ErbStG izključeno z odstavkom 2(1) tega člena, saj se člen 121 BewG ne nanaša na kapitalske terjatve do finančnih institucij v Španiji. Te kapitalske terjatve torej niso „premoženje v tujini“ v smislu člena 21(2), točka 1, ErbStG. Finanzgericht meni, da se so kapitalske terjatve predmet dvojnega obdavčenja, nemški davčni organi niso dolžni subvencionirati drugih držav članic.

13 Na podlagi revizije je Bundesfinanzhof ugotovilo, da je zaradi neuskkljenosti na ravni Skupnosti glede pojma „premoženje v tujini“ M. Block dvojno obdavčena, ker Zvezna republika Nemčija za določitev zneska davka na dediščino za kapitalske terjatve upošteva merilo prebivališča upnika, medtem ko Kraljevina Španija upošteva merilo prebivališča dolžnika.

14 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je tako dvojno obdavčenje v nasprotju s pravom Skupnosti. Po eni strani bi bil namreč izterljiv samo nemški davek na dediščino, če bi bilo celotno premoženje zapustnika naloženo v Nemčiji. Po drugi strani, kar zadeva povezanost obdavčenja, naj merilo prebivališča upnika ne bi bilo manj razumno od merila prebivališča dolžnika, saj podedovano premoženje pripada upniku.

15 Sicer pa se za primer, če bi to dvojno obdavčenje pomenilo omejitev prostega pretoka kapitala, predložitveno sodišče sprašuje, ali bi bila ta utemeljena s členom 73d(1)(a) Pogodbe ES (postal člen 58(1)(a) ES), kakor je razložen v izjavi št. 7 o členu 73d Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti, priloženi k Pogodbi EU (UL 1992, C 191, str. 95), v kateri je navedeno, da: „[k]onferenca potrjuje, da se pravica držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, kot je določeno v členu 73d(1)(a) Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti, nanaša samo na predpise, sprejete do konca leta 1993. Vendar se ta izjava uporablja samo za pretok kapitala in plačila med državami članicami“. Določbe člena 21 ErbStG pa naj bi bile sprejete pred letom 1993, saj razglasitev nove različice zakona leta 1997 ni konstitutivno dejanje

zakonodajalca, enakovredno objavi novega zakona.

16 Bundesfinanzhof je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali določbe člena 73d(1)(a) in (3) Pogodbe ES (postal člen 58(1)(a) in (3) ES) dopuščajo, da se vračunanje španskega davka na dediščino v nemški davek na dediščino, ki je določeno s členom 21(1) in (2), točka 1, [ErbStG] v povezavi s členom 121 [BewG] (predmetna omejitev), izključi tudi v primerih dedovanja v letu 1999?

2. Ali je treba člen 73b(1) Pogodbe ES (postal člen 56(1) ES) razlagati tako, da je treba davek na dediščino, ki ga druga država članica Evropske unije pobere od pridobitve kapitalskih terjatev zapustnika, ki je nazadnje prebival v Nemčiji, do kreditnih ustanov v tej državi članici, ki jih deduje dedič, ki prav tako prebiva v Nemčiji, všteti v nemški davek na dediščino?

3. Ali je za odločitev, katera od udeleženi držav mora preprečiti dvojno obdavčevanje, pomembna ustreznost različnih naveznih okoliščin v nacionalni ureditvi davčnega prava in – če je tako – ali je navezna okoliščina upnikovega prebivališča ustrenejša od navezne okoliščine dolžnikovega sedeža?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

17 Predložitveno sodišče s svojimi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki – kar zadeva izražun davka na dediščino, ki ga dolguje dedič, ki prebiva v tej državi članici, za kapitalске terjatve, ki jih ima do finančnih institucij v drugi državi članici – za primer, da je oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob svoji smrti prebivala v eni državi članici, ne določa vračunanja v davek na dediščino, dolgovan v tej državi, davka na dediščino, plačanega v drugi državi članici.

18 V skladu z ustaljeno sodno prakso so na podlagi člena 56(1) ES na splošno prepovedane omejitve pretoka kapitala med državami članicami (sodba z dne 6. decembra 2007 v združenih zadevah Federconsumatori in drugi, C-463/04 in C-464/04, ZOdl., str. I-10419, točka 19 in navedena sodna praksa).

19 Ker v Pogodbi ni opredeljen pojem „pretok kapitala“ v smislu člena 56(1) ES, je Sodišče že pred tem priznalo informativno vrednost nomenklature, ki je priloga I k Direktivi 88/361, čeprav je bila ta sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (postala člena 69 in 70(1) Pogodbe ES, razveljavljena na podlagi Amsterdamske pogodbe), pri čemer v skladu s tretjim pododstavkom uvoda te priloge nomenklatura, ki jo vsebuje, glede pojma pretoka kapitala ni izčrpna (glej zlasti sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten/van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 39, in z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger, C-256/06, ZOdl., str. I-123, točka 24).

20 Glede tega je Sodišče, s tem da je med drugim opozorilo, da dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, spada v del XI priloge I k Direktivi 88/361, naslovljen „Osebni pretoki kapitala“, razsodilo, da je dedovanje – pa naj se nanaša na denarne zneske, nepremičnine ali premičnine – pretok kapitala v smislu člena 56 ES, razen kadar so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo članico (glej zlasti sodbe z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier, C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 58; z dne 11. septembra 2008 v zadevi Arens-Sikken, C-43/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 30; v zadevi Eckelkamp, C-11/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 39, in z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, še neobjavljena v ZOdl., točki 30 in 31).

21 Primer, ko oseba, ki ob svoji smrti prebiva v Nemčiji, zapusti drugi osebi, ki prav tako prebiva v tej državi članici, kapitalske terjatve do finančne institucije v Španiji, ki so predmet obdavčitve z davkom na dediščine tako v Nemčiji kot v Španiji, nikakor ni popolnoma notranji primer.

22 Zato dedovanje v postopku v glavni stvari pomeni pretok kapitala v smislu člena 56(1) ES.

23 Zato je treba preučiti, ali nacionalna ureditev, kot je ureditev v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala, kot to trdi M. Block.

24 Iz sodne prakse v zvezi z dedovanjem izhaja, da ukrepi, ki so prepovedani v skladu s členom 56(1) ES in pomenijo omejitve pretoka kapitala, obsegajo ukrepe, ki povzročajo zmanjšanje vrednosti dediščine prebivalca države, ki ni država članica, v kateri je zadevno premoženje, in ki obdavči dedovanje tega premoženja (zgoraj navedene sodbe van Hilten/van der Heijden, točka 44; Jäger, točka 31, Arens-Sikken, točka 37, in Eckelkamp, točka 44).

25 Vendar pa ni sporno, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari v delu, v katerem določa izračun davka na dediščino, ki ga dolguje dedič s prebivališčem v Nemčiji za kapitalske terjatve zapustnika, ki je ob svoji smrti prav tako prebival v tej državi članici, predvideva enaka pravila obdavčenja dediščine, pa naj se finančna institucija, ki je dolžnik iz navedenih terjatev, nahaja v Nemčiji ali v drugi državi članici.

26 Vendar M. Block zatrjuje, da navedena nacionalna ureditev omejuje prosti pretok kapitala, ker vse premoženje, ki je predmet dedovanja po neki osebi in ki se nahaja v drugi državi članici, kot je ta, v kateri je ta oseba prebivala ob svoji smrti, ne omogoča nujno vračunanja davka na dediščino, plačanega v tej državi članici. Kadar je namreč, kot v zadevi v glavni stvari, lastnik navedenega premoženja ob svoji smrti prebival v Nemčiji, naj pojem „premoženje v tujini“ v smislu člena 21 ErbStG, ki dovoljuje tako vračunanje, na podlagi odstavka 2, točka 1, tega člena ne bi vključeval nekaterih delov premoženja, kot so kapitalske terjatve, niti tedaj, ko se ti z ekonomskega vidika očitno nahajajo v tujini. Iz tega naj bi izhajala ovira, ki je v nasprotju s členom 56(1) ES, ker naj bi možnost dvojnega obdavčenja odvrnila od investiranja v nekaterih državah članicah tako lastnike kot njihove dediče.

27 V zvezi s tem je treba seveda ugotoviti, kot to trdi M. Block, da dejstvo, da je določeno premoženje, ki je predmet dedovanja, kot so kapitalske terjatve, v Nemčiji izvzeto iz pojma „premoženje v tujini“, za katerega je v skladu z nacionalno ureditvijo dovoljeno, da se v davek na dediščino, dolgovan v tej državi članici, všteje davek na dediščino, plačan v tujini, povzroči – kadar gre za terjatve do finančne institucije, ki se nahaja v drugi državi članici, ki je na te terjatve pobrala davek na dediščino, v tem primeru Španiji – večje davčno breme, kot če bi šlo za terjatve do finančne institucije s sedežem v Nemčiji.

28 Vendar, kot so pravilno zatrjevale vse vlade, ki so Sodišču predložile svoja pisna stališča, in Komisija Evropskih skupnosti, je ta manj ugoden davčni položaj posledica vzporednega izvrševanja davčne pristojnosti dveh zadevnih držav članic, ki je opredeljeno z izbiro prve, namreč Zvezne republike Nemčije, da kapitalske terjatve obdavči z davkom na dediščine, kadar je upnik prebivalec te države članice, medtem ko je izbira druge, namreč Kraljevine Španije, da take terjatve obdavči s španskim davkom na dediščino, kadar ima dolžnik prebivališče v tej državi članici (glej v tem smislu sodbi z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres, C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 20, in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 43).

29 V zvezi s tem je treba spomniti, da je cilj konvencij, ki preprečujejo dvojno obdavčevanje,

kakor so predvidene v členu 293 ES, odpraviti ali omiliti negativne učinke na delovanje notranjega trga, ki izhajajo iz hkratnega obstoja nacionalnih davčnih sistemov, omenjenih v prejšnji točki (zgoraj navedeni sodbi Kerckhaert in Morres, točka 21, in Columbus Container Services, točka 44).

30 Pravo Skupnosti v sedanjem stanju razvoja in v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Evropski skupnosti. Razen Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6), Konvencije z dne 23. julija 1990 o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10) in Direktive Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38) ni bil do tega dne v okviru prava Skupnosti sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja, ki bi skušal odpraviti dvojno obdavčevanje (glej zgoraj navedeni sodbi Kerckhaert in Morres, točka 22, in Columbus Container Services, točka 45).

31 Iz tega izhaja, da imajo v sedanjem stanju prava Skupnosti države članice ob spoštovanju prava Skupnosti na tem področju določeno stopnjo avtonomije in da zato niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic za odpravo dvojnega obdavčevanja, ki izhaja iz vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti navedenih držav članic, in posledično v zadevi, kot je ta v postopku v glavni stvari, omogočiti odbitka davka na dediščino, plačanega v drugi državi članici, ki ni tista, v kateri dedič prebiva.

32 O teh ugotovitvah ne more povzročiti pomislekov okoliščina, ki jo je v svojih pisnih stališih navedla M. Block, v skladu s katero člen 21 ErbStG določa ugodnejša pravila vračunanja, če je oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob svoji smrti prebivala v drugi državi članici, ne v Zvezni republiki Nemčiji, tako da odstavek 2, točka 2, tega člena v takem primeru opredeljuje pojem premoženja v tujini širše kot v položaju tožeče stranke v glavni stvari.

33 Gotovo, kot sta med obravnavo potrdili nemška vlada in Komisija, za primer, ko je oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob svoji smrti prebivala v drugi državi članici, ne v Zvezni republiki Nemčiji, nacionalna ureditev glede izračuna davka na dediščino, dolgovanega v Nemčiji za kapitalske terjatve, ki jih je navedena oseba imela do finančne institucije v tej drugi državi članici, predvideva vračunanje davka na dediščino, plačanega v slednji državi članici za te terjatve, ki v takem primeru spadajo v pojem „premoženje v tujini“ na podlagi člena 21(2), točka 2, ErbStG.

34 Vendar različno obravnavanje, kar zadeva dediščino osebe, ki ob svoji smrti ni rezidentka, izhaja tudi iz izbire zadevne države članice – ki jo je opravila pri izvrševanju svoje davčne pristojnosti v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah od 28 do 31 te sodbe –, da je kraj prebivanja upnika navezna okoliščina za določanje „tuje narave“ podedovanega premoženja in tako za možnost vračunanja davka na dediščino, plačanega v drugi državi članici, v Nemčiji.

35 Sicer pa v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Pogodba ES državljanu Unije ne zagotavlja, da prenos njegovega prebivališča v drugo državo članico, ki ni tista, v kateri je do takrat prebival, ne bo vplival na obdavčitev. Na podlagi razlik med ureditvami držav članic na tem področju ima lahko tak prenos za državljana, odvisno od posameznega primera, prednosti ali slabosti (glej v tem smislu sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi Lindfors, C-365/02, ZOdl., str. I-7183, točka 34, in z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp, C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 45).

36 Zato je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki – kar zadeva izračun davka na dediščino, ki ga dolguje dedič s prebivališčem v tej državi članici za



kapitalske terjatve do finančne institucije, ki se nahaja v drugi državi članici, za primer, ko je oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob smrti prebivala v prvi državi članici – ne določa vračunanja davka na dediščino, ki je bil plačan v drugi državi članici, v davek na dediščino, ki ga dolguje v prvi.

## **Stroški**

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

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

**?lena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki – kar zadeva izračun davka na dediščino, ki ga dolguje dedič s prebivališ?em v tej državi članici za kapitalske terjatve do finančne institucije, ki se nahaja v drugi državi članici, za primer, ko je oseba, po kateri je uvedeno dedovanje, ob smrti prebivala v prvi državi članici – ne določa vračunanja davka na dediščino, ki je bil plačan v drugi državi članici, v davek na dediščino, ki ga dolguje v prvi.**

Podpisi

\*Jezik postopka: nemščina.