



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

8. lipnja 2016. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Članci 63. i 65. UFEU-a – Porez na darovanja – Darovanje nekretnine koja se nalazi na državnom području – Nacionalni propisi kojima se predviđa viša porezna olakšica za rezidente nego za nerezidente – Postojanje sustava izbora koji omogućuje svakoj osobi s boravištem u nekoj državi članici Europske unije da koristi višu olakšicu“

U predmetu C-479/14:

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), odlukom od 22. listopada 2014., koju je Sud zaprimio 28. listopada 2014., u postupku

Sabine Hünnebeck

protiv

Finanzamt Krefeld

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednik vijeća, A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin i E. Regan (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 16. prosinca 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Hünnebeck, M. Sarburg, *Rechtsanwalt*,

— za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, M. Wasmeier, W. Roels i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 18. veljače 2016.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački.

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. stavka 1. i članka 65. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Sabine Hünnebeck i Finanzamta Krefeld (Porezni ured u Krefeldu) u vezi izračuna poreza na promet nekretnina čija obveza plaćanja nastaje pri darovanju zemljišta koje se nalazi u Njemačkoj, čija je suvlasnica bila S. Hünnebeck.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Sukladno članku 1. Direktive Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora (članak koji je stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama) (SL 1988., L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.):

„1. Ne dovodeći u pitanje sljedeće odredbe, države članice ukidaju ograničenja na kretanja kapitala između osoba rezidenata u državama članicama. Radi olakšanja primjene ove Direktive, kretanja kapitala klasificirana su u skladu s nomenklaturom u Prilogu 1.

2. Transferi koji se odnose na kretanja kapitala vrše se po istim tečajnim uvjetima kao i oni koji se koriste za plaćanja koja se odnose na tekuće transakcije.”

- 4 Među kretanjima kapitala navedenim u Prilogu I. navedenoj direktivi uključeni su, u rubrici XI. tog priloga, pod naslovom „Kretanja osobnog kapitala”, pokloni i potpore.

Njemačko pravo

- 5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Zakon o porezu na nasljedstva i darove), u verziji objavljenoj 27. veljače 1997. (BGBl. 1997 I, str. 378.), kako je izmijenjen člankom 11. Zakona od 7. prosinca 2011. (BGBl. 2011 I, str. 2592., u daljnjem tekstu: ErbStG), predviđa u svojem članku 1. pod naslovom „Oporezive transakcije”:

„1. Porezu na promet nekretnina pri nasljeđivanju (ili darovanju), podliježu

- 1) stjecanje za slučaj smrti,
- 2) darovanja između živih,
- 3) darovanja s nametom,

[...]

2. Osim ako izričito nije drugačije određeno, odredbe ovog zakona koje se odnose na prijenos vlasništva za slučaj smrti primjenjuju se i na darovanja te darovanja s nametom, a odredbe koje se odnose na darovanja primjenjuju se i na darovanja s nametom između živih.”

- 6 Člankom 2. ErbStG-a, pod naslovom „Osobna porezna obveza” propisano je:

„1. Porezna obveza se primjenjuje

- 1) u slučajevima iz članka 1. stavka 1. točaka 1. do 3., na svu stečenu imovinu (potpuno oporezivanje) ako je ostavitelj na dan smrti, darovatelj na dan zaključenja darovanja ili obdarenik, na dan nastanka činjenice koja dovodi do porezne obveze (članak 9.), imao svojstvo rezidenta. Rezidentima se smatraju:
 - a) fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na državnom području,
 - b) njemački državljani koji nisu trajno boravili dulje od pet godina u inozemstvu, iako nemaju prebivalište u Njemačkoj,

[...]

- 3) u svim ostalim slučajevima, osim u slučaju iz stavka 3., na prenesenu imovinu koja se smatra tuzemnom imovinom u smislu članka 121. Bewertungsgesetz [(Zakon o procjeni, u daljnjem tekstu: BewG)] (djelomično oporezivanje).

[...]

3. Na zahtjev stjecatelja, sa svom se prenesenom imovinom, koja uključuje imovinu koja se smatra tuzemnom imovinom u smislu članka 121. [BewG-a] (stavka 1. točke 3.), postupa kao da je podvrgnuta potpunom oporezivanju, ako je ostavitelj, na dan smrti, darovatelj, na dan zaključenja darovanja, ili obdarenik, na dan nastanka činjenice koja dovodi do porezne obveze (članak 9.), imao prebivalište u državi članici Europske unije ili u državi na koju se primjenjuje Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru [od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3., u daljnjem tekstu Sporazum EGP)]. U slučaju višestrukog stjecanja od iste osobe u razdoblju od deset godina prije i deset godina nakon stjecanja imovine, postupa se kao da su navedena stjecanja podvrgnuta potpunom oporezivanju te se zbrajaju u skladu s člankom 14 [...]"

- 7 U članku 14. stavku 1. ErbStG-a, pod naslovom „Uzimanje u obzir ranijih stjecanja”, propisano je:

„U slučaju prijenosa više imovinskih dobara od strane iste osobe istom stjecatelju tijekom razdoblja od deset godina, ista se zbrajaju na način da se posljednje stečenom dobru pribrajaju vrijednosti koje su ranije stečena dobra imala na dan njihova stjecanja. Ukupni iznos poreza na promet nekretnina se umanjuje za porez koji bi bio dugovan na ranije prenesenu imovinu, s obzirom na osobnu situaciju stjecatelja i na temelju odredaba koje su primjenjive na dan posljednjeg stjecanja. [...]"

- 8 U članku 15. ErbStG-a, pod naslovom „Porezni razred”, u njegovu stavku 1. propisano je:

„Ovisno o osobnom odnosu između stjecatelja i ostavitelja ili darovatelja, razlikuju se sljedeća tri porezna razreda:

Porezni razred I.:

- 1) bračni drug i partner,
- 2) djeca i djeca bračnog druga,

[...]"

- 9 U članku 16., pod naslovom „Olakšice” određeno je:

„1. U slučaju potpunog oporezivanja (članak 2. stavak 1. točka 1. i stavak 3.) izuzeto je stjecanje imovine

- 1) od strane bračnog druga i partnera u iznosu od 500 000 eura;

2) od strane djece, u smislu razreda I. točke 2., i od strane djece preminule djece u smislu razreda I. točke 2., u iznosu od 400 000 eura;

[...]

2. U slučaju djelomičnog oporezivanja (članak 2. stavak 1. točka 3.), iznos olakšice iz stavka 1. zamjenjuje se iznosom od 2000 eura.”

10 Članak 121. BewG-a, pod naslovom „Tuzemna imovina”, u verziji objavljenoj 1. veljače 1991. (BGBl. 1991 I, str. 230.), kako je izmijenjen člankom 10. Zakona od 7. prosinca 2011. (BGBl. 2011 I, str. 2592.), glasi kako slijedi:

„Tuzemna imovina obuhvaća:

1) tuzemnu poljoprivrednu i šumsku imovinu;

2) tuzemne nekretnine;

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

11 S. Hünnebeck i njezine dvije kćeri su njemačke državljanke. One imaju prebivalište u Gloucestershireu, u Ujedinjenoj Kraljevini. S. Hünnebeck ne živi u Njemačkoj od 1996. godine. Njezine kćeri nikada nisu živjele u Njemačkoj.

12 S. Hünnebeck je bila suvlasnica u polovini idealnog dijela zemljišta koje se nalazi u Düsseldorfu, u Njemačkoj. Javnobilježničkim aktom od 20. rujna 2011., svoj je suvlasnički udio prenijela svojim kćerima, svakoj u visini od 50 %. Ugovoreno je da će ona podmiriti eventualni porez na promet nekretnina koji može nastati uslijed tog darovanja. Dana 12. siječnja 2012. odvjetnik u svojstvu skrbnika dviju maloljetnih kćeri S. Hünnebeck odobrio je izjave navedene u ugovoru od 20. rujna 2011.

13 Dvama mišljenjima od 31. svibnja 2012., Porezni ured u Krefeldu utvrdio je iznos poreza na promet nekretnina koji duguje S. Hünnebeck za svaki suvlasnički udio u iznosu od 146 509 eura. Prilikom izračuna tog poreza taj je ured svaki put od vrijednosti stečenog dobra odbio osobnu olakšicu koja se priznaje obveznicima koji su podvrgnuti djelomičnom oporezivanju, u iznosu od 2000 eura.

14 S. Hünnebeck je podnijela upravnu žalbu kako bi ishodila primjenu osobne olakšice od 400 000 eura za svaki idealni dio koji je darovala svojim dvjema kćerima, koju olakšicu mogu koristiti porezni obveznici koji su, sukladno članku 16. stavku 1. točki 2. ErbStG-a, podvrgnuti potpunom oporezivanju. Ta je žalba odbijena. Povodom tog odbijanja S. Hünnebeck je podnijela Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka) tužbu tražeći priznanje takve olakšice. Pred tim je sudom S. Hünnebeck istakla da nije podnijela poreznim tijelima zahtjev za ostvarenje prava na olakšicu sukladno članku 2. stavku 3. ErbStG-a, navodeći da se ta odredba, koja je stupila na snagu nakon izvršenih darovanja, na nju ne primjenjuje kao i to da ta odredba podrazumijeva da se uzmu u obzir darovanja koja su izvršena prije darovanja o kojem je riječ u glavnom postupku.

15 Porezni ured u Krefeldu istaknuo je da se člankom 2. stavkom 3. ErbStG-a u potpunosti jamči jednako postupanje između osoba koje su podvrgnute potpunom oporezivanju i onih koji su podvrgnute djelomičnom oporezivanju.

- 16 Sud koji je uputio zahtjev dvoji glede spojivosti članka 16. stavka 2. ErbStG-a, uključujući kada se primjenjuje u smislu članka 2. stavka 3. toga zakona, s člankom 63. stavkom 1. i člankom 65. UFEU-a.
- 17 Taj sud primjećuje da je u presudi od 2. travnja 2010. *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) Sud već odlučio o spojivosti članka 16. stavka 2. ErbStG-a, u verziji koja je bila na snazi u to vrijeme, a koja je glasila gotovo istovjetno odredbi o kojoj je riječ u glavnom postupku, s pravom Unije. On smatra da valja, s obzirom na tu presudu, prihvatiti tužbu za koju je nadležan, s obzirom na to da se pravu Unije protivi primjena članka 2. stavka 1. točke 3. u vezi s člankom 16. stavkom 2. ErbStG-a, koja dovodi do toga da se S. Hünnebeck i njezinim kćerima priznaje olakšica u iznosu od 2000 eura zbog činjenice da su u vrijeme darovanja boravile u Ujedinjenoj Kraljevini, koja bi olakšica, na temelju odredbe članka 2. stavka 1. točke 1. podtočke (a) u vezi s člankom 15. stavkom 1. i člankom 16. stavkom 1. točkom 2. ErbStG-a, dosegla iznos od 400 000 eura da su darovateljica ili obdarenice imale na taj dan boravište u Njemačkoj.
- 18 Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se je li moguće donijeti drukčiji zaključak nakon što je njemački zakonodavac donio članak 2. stavak 3. ErbStG-a kao odgovor na presudu od 22. travnja 2010., *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216).
- 19 Pozivajući se na sudsku praksu koja proizlazi iz presuda od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C446/04, EU:C:2006:774, t. 162.), od 18. ožujka 2010., *Gielen* (C440/08, EU:C:2010:148, t. 53.) i od 28. veljače 2013., *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, t. 62.), taj sud navodi da, iako se Sud još nije izjasnio o tom pitanju, on je međutim presudio da nacionalni propis čija je primjena fakultativna može biti suprotan pravu Unije. Stoga navedeni sud smatra da je moguće da donošenjem članka 2. stavka 3. ErbStG-a nije otklonjena nesukladnost članka 16. stavka 2. ErbStG-a s pravom Unije, posebice s obzirom na to da se ta potonja odredba sustavno primjenjuje u slučaju nepostojanja zahtjeva poreznog obveznika.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev također dvoji o spojivosti pravila iz članka 2. stavka 3. ErbStG-a s pravom Unije.
- 21 S jedne strane, na temelju te odredbe stjecatelj može tražiti ostvarenje prava na višu olakšicu samo ako je ostavitelj, darovatelj ili obdarenik na dan prijenosa imovine imao prebivalište u državi članici Europske unije ili u državi na koju se primjenjuje Sporazum o EGP-u, dok je Sud u svojoj presudi od 17. listopada 2013., *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662) presudio da se odredbama prava Unije protivi propis države članice o izračunu poreza na nasljedstvo kojim se predviđa da je, u slučaju nasljeđivanja nekretnine koja se nalazi na području te države, olakšica na poreznu osnovicu, ako su ostavitelj i nasljednik u trenutku smrti imali boravište u trećoj zemlji, manja od olakšice koja bi se primijenila da je barem jedan od njih u isto vrijeme imao boravište u navedenoj državi članici.
- 22 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev navodi da je člankom 2. stavkom 3. drugom rečenicom ErbStG-a propisano da su podvrgnuta potpunom oporezivanju sva stjecanja od iste osobe koja su nastala u razdoblju od deset godina koje su prethodile i deset godina koje slijede prijenosu imovine o kojoj je riječ, tako da joj se sukladno članku 14. ErbStG-a pribrajaju. Stoga, iako se, u odnosu na porezne obveznike iz članka 2. stavka 1. točke 1. ErbStG-a, olakšica odnosi na cjelokupnu imovinu stečenu od iste osobe u razdoblju od deset godina, razdoblje koje se uzima u obzir za porezne obveznike iz tog članka 2. stavka 3. iznosi 20 godina.
- 23 U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li članak 63. stavak 1. UFEU-a i članak 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice koji za izračun poreza na darovanja propisuje da je olakšica na iznos porezne osnovice u slučaju darovanja zemljišta koje se nalazi u tuzemstvu, ako su darovatelj i obdarenik u vrijeme darovanja imali boravište u drugoj državi članici, niža od olakšice koja bi se primijenila ako bi barem

jedan od njih u to vrijeme imao boravište u prvo navedenoj državi članici, čak i u slučaju kada se na zahtjev obdarenika primjenjuje potonja (viša) olakšica (uzimajući u obzir sva besplatna stjecanja od darovatelja tijekom deset godina prije i deset godina nakon darovanja)?”

O prethodnom pitanju

Uvodna očitovanja

- 24 Kao prvo, valja podsjetiti da je mehanizam koji je uspostavio njemački zakonodavac – prema kojemu je za izračun poreza na darovanja olakšica na iznos porezne osnovice, u slučaju darovanja nekretnine koja se nalazi u tuzemstvu, ako su darovatelj i obdarenik u vrijeme darovanja imali prebivalište u drugoj državi članici, niža od olakšice koja bi se primijenila ako bi barem jedan od njih u to vrijeme imao prebivalište u prvonavedenoj državi članici – Sud kvalificirao kao neopravdano ograničenje slobodnom kretanju kapitala u presudi od 22. travnja 2010. Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), koji je mehanizam također bio povod donošenja presude o utvrđenju povrede obveze od 4. rujna 2014., Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148).
- 25 U ovom slučaju nije sporno da se mehanizam oporezivanja primjenjuje uvijek, kada nije podnesen zahtjev obdarenika za ostvarenje prava na višu olakšicu, u slučaju darovanja između nerezidenata. Niti jedan element u spisu dostavljen Sudu ne dovodi do zaključka da bi navedeni mehanizam oporezivanja trebalo, u okviru ovog zahtjeva za prethodnu odluku, drukčije analizirati.
- 26 Međutim, iako je zadržao isti mehanizam oporezivanja, njemački je zakonodavac izmijenio članak 2. ErbStG-a tako što je dodao stavak 3. na temelju kojeg, u slučaju darovanja između nerezidenata, obdarenik može podnijeti zahtjev za ostvarenje prava na višu olakšicu koja je predviđena u slučaju da darovanje uključuje najmanje jednog rezidenta.
- 27 Kao drugo, valja pojasniti predmet zahtjeva za prethodnu odluku.
- 28 Kao prvo, valja navesti da Komisija smatra da je uvjet predviđen ErbStG-om, prema kojemu stjecatelji nerezidenti mogu zahtijevati primjenu više olakšice samo ako taj stjecatelj ili darovatelj ima prebivalište u državi članici Unije ili u državi u kojoj se primjenjuje Sporazum o EGP-u, protivan sudskoj praksi Suda ustanovljenoj presudom od 17. listopada 2013., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), s obzirom na to da se takva olakšica ne primjenjuje na prijenose između darovatelja i stjecatelja koji imaju boravište u trećim državama.
- 29 Iako sadržaj pitanja izrijekom ne ukazuje na taj aspekt predmetnoga nacionalnog propisa, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da sud koji je uputio zahtjev dvoji, u tom pogledu, o spojivosti nacionalnog propisa s pravom Unije.
- 30 Međutim, valja podsjetiti da, iako pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sud unutar pravnog i činjeničnog okvira koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati, uživaju presumpciju relevantnosti, Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetičan ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (vidjeti u tom smislu presudu od 28. veljače 2013. Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 19. i navedenu sudsku praksu).
- 31 U ovom slučaju nije sporno da su u vrijeme darovanja S. Hünnebeck i njezine dvije kćeri, stjecatelji predmetnog dara, sve troje imali boravište u Ujedinjenoj Kraljevini.

- 32 U tim uvjetima, pitanje navodne nespojivosti koje je istaknuto u točki 28. ove presude, s obzirom na to da nema veze s okolnostima u glavnom postupku, je hipotetično i, stoga, Sud nije dužan, u okviru ovog postupka, na njega odgovoriti.
- 33 Kao drugo, sporno je tumačenje predmetnog nacionalnog propisa u dijelu koji se odnosi na razdoblje koje valja uzeti u obzir prilikom zbrajanja darovanjâ iz članka 2. stavka 3. EsrbStG-a.
- 34 Stoga, sud koji je uputio zahtjev smatra da u tom slučaju porezna osnovica na kojoj se primjenjuje odobrena olakšica obuhvaća sva darovanja koja su izvršena u razdoblju od 20 godina, dok, u slučaju da darovatelj ili stjecatelj boravi u Njemačkoj, porezna osnovica obuhvaća darovanja koja su nastala u razdoblju od deset godina.
- 35 S druge strane, njemačka se vlada protivi takvom tumačenju članaka 2. stavka 3. i članka 14. ErbStG-a. Ta vlada smatra da se u slučaju darovanja između nerezidenata kao i u slučaju darovanja u kojemu je najmanje jedna stranka rezident zbrajaju darovi stečeni u razdoblju od deset godina koje je prethodilo posljednjem darovanju. S druge strane, primjena tih odredbi na zahtjev stjecatelja dovela bi do potpunog oporezivanja sve imovine stečene u razdoblju od 20 godina.
- 36 U tom pogledu, treba podsjetiti da je sud koji je uputio zahtjev jedini ovlašten utvrditi i ocijeniti činjenice u postupku koji je pred njim pokrenut te tumačiti i primijeniti nacionalno pravo (vidjeti presudu od 11. rujna 2008., Eckelkamp i dr., C-11/07, EU:C:2008:489, t. 32. i navedenu sudsku praksu). Valja također podsjetiti da Sud mora načelno ograničiti svoje ispitivanje na elemente za ocjenu koje mu je sud koji je uputio zahtjev odlučio dostaviti. U odnosu na primjenu relevantnog nacionalnog propisa, Sud se mora držati slučaja koji taj sud smatra dokazanim te nije vezan stajalištima koja je iznijela jedna od stranaka u glavnom postupku (presuda od 6. ožujka 2003., Kaba, C466/00, EU:C:2003:127, t. 41.). Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev, a ne na Sudu, da utvrdi doseg i učinak predmetnoga nacionalnog propisa u Njemačkom pravu, posebno, pravne posljedice primjene, na njihov zahtjev, više olakšice za stjecatelje nerezidente.
- 37 U tim uvjetima valja smatrati da svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 63. i 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se, za darovanja između nerezidenata, propisuje, s jedne strane, kada nije podnesen posebni zahtjev obdarenika, način izračuna poreza primjenom niže porezne olakšice te, s druge strane, na zahtjev takvog stjecatelja, način izračuna poreza primjenom više porezne olakšice koja prevladava kod darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, s time da taj izbor stjecatelja nerezidenta, za potrebe izračuna poreza koji valja platiti s osnova predmetnog darovanja, pretpostavlja zbrajanje svih darova koje je taj obdarenik primio od iste osobe u razdoblju od deset godina koje je prethodilo tom darovanju i deset godina nakon tog darovanja.

Postojanje ograničenja slobodnom kretanju kapitala

- 38 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, članak 63. stavak 1. UFEU-a općenito zabranjuje ograničenja kretanja kapitala između država članica (vidjeti presudu od 17. rujna 2015., F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C589/13, EU:C:2015:612, t. 35. i navedenu sudsku praksu).
- 39 U ovom slučaju nije sporno da darovanje iz glavnog postupka predstavlja radnju koja potpada pod članak 63. stavak 1. UFEU-a.
- 40 U odnosu na pitanje predstavlja li predmetni propis ograničenje u smislu navedene odredbe, valja podsjetiti da nacionalne odredbe kojima se utvrđuje vrijednost nekretnine za potrebe izračuna poreza koji valja platiti u slučaju stjecanja darovanjem može, ne samo odvratiti od kupnje nekretnine koja se

nalazi u odnosnoj državi članici, već može također imati za učinak smanjenje vrijednosti dara rezidenta države članice koja nije ona na čijem se području nalazi navedena nekretnina (vidjeti presudu od 22. travnja 2010., *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 25.).

- 41 U ovom predmetu, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi, s jedne strane, da je primjena mehanizma oporezivanja uvedenog u članku 2. stavku 3. ErbStG-a, koji omogućuje stjecatelju da kod darovanja između nerezidenata ostvari pravo na povoljniju olakšicu predviđenu u slučaju darovanja u kojemu sudjeluje najmanje jedan rezident, fakultativna i, s druge strane, da taj izbor stjecatelja nerezidenta, za potrebe izračuna poreza koji valja platiti s osnova predmetnog darovanja, pretpostavlja zbrajanje svih darova koje je taj obdarenik primio od iste osobe u razdoblju od deset godina koje je prethodilo tom darovanju i deset godina nakon tog darovanja, dok se kod darovanja u kojem sudjeluje najmanje jedan rezident zbrajaju samo darovi koji su izvršeni u razdoblju od deset godina.
- 42 U odnosu na fakultativnu narav navedenog mehanizma oporezivanja, valja naglasiti da, čak i pod pretpostavkom da je taj mehanizam spojiv s pravom Unije, prema stalnoj sudskoj praksi nacionalni sustav koji ograničava slobodu kretanja može i dalje biti nespojiv s pravom Unije, čak i ako je njegova primjena fakultativna. Učinak postojanja izbora, koji bi eventualno omogućio da jedna situacija bude spojiva s pravom Unije, nije sam po sebi takav da uklanja nezakonitost sustava, poput predmetnoga, koji i dalje sadržava mehanizam oporezivanja koji nije spojiv s tim pravom. Valja dodati da to još i više vrijedi u slučaju, kao što je ovaj, u kojemu se mehanizam koji je nespojiv s pravom Unije automatski primjenjuje u slučaju nepostojanja izbora poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 28. veljače 2013., *Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 62. i navedenu sudsku praksu).
- 43 Međutim, kako bi se u okviru ovog predmeta dao koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev, valja ispitati pitanja spojivosti mehanizma oporezivanja, poput onog uvedenog člankom 2. stavkom 3. ErbStG-a, s odredbama Ugovora o funkcioniranju Europske unije koje se odnose na slobodno kretanje kapitala.
- 44 U tom pogledu, u odnosu na trajanje razdoblja zbrajanja darova koje se uzima u obzir radi primjene više olakšice, iako je iznos više olakšice koja se, na zahtjev stjecatelja, primjenjuje na darovanja između nerezidenata istovjetan onom koji se primjenjuje na darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, ostaje činjenica da je razdoblje koje se uzima u obzir kod zbrajanja darova različito i ovisno o tome radi li se o darovanju iz prve ili druge od tih kategorija.
- 45 U takvom slučaju, koji je na sudu koji je uputio zahtjev da potvrdi, i da pritom nema potrebe odlučiti o spojivosti mehanizma, poput onog iz članka 2. stavka 3. ErbStG-a, s pravom Unije, valja navesti da, s obzirom na to da su sva stjecanja nerezidenta podvrgnuta potpunom oporezivanju, to što se kod zbrajanja uzima u obzir dulje razdoblje za darovanja između nerezidenata od darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident može, ako je to slučaj, dovesti do toga da se olakšica primjenjuje na poreznu osnovicu koja je za prvu kategoriju darovanja viša od druge kategorije te je stoga ta prva kategorija opovrgnuta porezu na darovanju koji je veći od onog koji se obračunava za drugu kategoriju darovanja. Učinak takvog mehanizma je ograničenje kretanje kapitala, s obzirom na to da može smanjiti vrijednost dara koji uključuje i nekretnine (vidjeti analogijom presudu od 22. travnja 2010., *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 27.).
- 46 Valja također navesti da takvu situaciju otežava činjenica da, za razliku od darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, glede kojih se za izračun poreza mogu zbrojiti samo prijašnji darovi, čime se omogućuje poreznom obvezniku da predvidi iznos poreza koji treba platiti, kod darovanja između nerezidenata, zbrajanje stečenoga uključuje također i stjecanja koja će nastati u razdoblju od deset godina nakon odnosnog darovanja, što dovodi stjecatelja u situaciju da nema saznanja o porezu na promet nekretnina koji će trebati kasnije platiti. U tom pogledu S. Hünnebeck je navela da nije tražila ostvarenje prava na povoljniju olakšicu na temelju članka 2. stavka 3. ErbStG-a osobito zbog te nepredvidivosti.

- 47 Valja navesti da takvo pomanjkanje predvidivosti može imati za posljedicu odvratanje nerezidenata da stječu ili zadrže imovinu koja se nalazi u Njemačkoj, s obzirom na to da će kasniji prijenos te imovine na druge nerezidente, potonje držati dulje vremena u nesigurnosti s obzirom na buduće poreze čije plaćanje može eventualno zatražiti ta država članica (vidjeti analogijom presudu od 15. rujna 2011., Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, t. 22. do 25.).
- 48 U tim okolnostima, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev izvrši provjere u odnosu na trajanje razdoblja koje se uzima u obzir prilikom primjene više olakšice na zahtjev stjecatelja nerezidenta, a što potpada pod tumačenje i primjenu njemačkoga prava, valja navesti da, u odnosu na trajanje razdoblja zbrajanja darova koje se uzima u obzir radi primjene više olakšice, manje povoljni porezni tretman darovanja između nerezidenata od onog koji je namijenjen darovanjima u kojima je najmanje jedna stranka rezident, predstavlja ograničenje slobodnom kretanju kapitala koje je, u načelu, zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a.
- 49 Nadalje, valja navesti da, suprotno stajalištu njemačke vlade, ta se razlika u postupanju ne može smatrati spojivom s odredbama Ugovora o funkcioniranju Europske unije koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, s obzirom na to da se one odnose na situacije koje nisu objektivno usporedive. Posebno, ta vlada smatra da situacija rezidenta i situacija nerezidenta nije usporediva u odnosu na njihove porezne osnovice. Ne može se, u odnosu na te dvije kategorije poreznih obveznika, u potpunosti postupati na jednaki način, s obzirom na načelo teritorijalnosti.
- 50 U tom pogledu valja podsjetiti da, u skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, članak 63. UFEU-a „ne dovodi u pitanje pravo država članica da primjenjuju relevantne odredbe svojeg poreznog zakonodavstva kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja svojeg kapitala”.
- 51 Ta se odredba članka 65. UFEU-a, s obzirom na to da predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi članici u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom (vidjeti presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 42. i navedenu sudsku praksu).
- 52 Naime, iznimka iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a sama je ograničena stavkom 3. istog članka, prema kojem nacionalne odredbe iz tog stavka 1. „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63.” (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 43. i navedenu sudsku praksu).
- 53 Treba stoga razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a i proizvoljnu diskriminaciju zabranjenu stavkom 3. istog članka. No iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se nacionalni porezni propis države članice, kao što je onaj u glavnom postupku, u kojim se, radi izračuna poreza na darovanja, razlikuje razdoblje koje se uzima u obzir za primjenu olakšice na poreznu osnovicu nekretnine koja se nalazi u toj državi, ovisno o tome boravi li darovatelj ili obdarenik u navedenoj državi ili borave li oboje u drugoj državi članici, mogao smatrati usklađenim s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, ta razlika u postupanju koju previđa mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili mora biti opravdana važnim razlogom u općem interesu. Osim toga, kako bi bila opravdana, razlika u postupanju između te dvije kategorije darovanja ne smije prelaziti ono što je nužno za postizanje cilja kojemu predmetni propis teži (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 44. i navedenu sudsku praksu).
- 54 U odnosu na propis o kojem se raspravlja u glavnom postupku, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da se visina poreza na darovanja, koji se odnosi na nekretninu koja se nalazi u Njemačkoj, računa primjenom ErbStG-a, uzimajući istovremeno u obzir vrijednost te nekretnine i obiteljsku vezu koja

eventualno postoji između darovatelja i obdarenika. Međutim, niti jedan od tih dvaju kriterija ne ovisi o mjestu boravka darovatelja ili obdarenika. Stoga, kako je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 62. svojega mišljenja, u odnosu na porez na darovanja koji treba platiti za nekretninu koja se nalazi u Njemačkoj i koja je predmet darovanja, ne postoji nikakva objektivna razlika koja bi opravdavala nejednaki porezni tretman situacije u kojoj niti jedna od stranaka darovanja nema boravište u toj državi članici i situacije u kojoj barem jedna od njih ima boravište u navedenoj državi. Stoga je situacija kćerî S. Hünnebeck usporediva sa situacijom bilo kojeg obdarenika koji darovanjem stječe nekretninu koja se nalazi u Njemačkoj od osobe koja boravi na njemačkom državnom području i s kojom je u roditeljskoj vezi, kao i sa situacijom bilo kojeg obdarenika koji boravi na tom državnom području i koji stječe dar od osobe koja na tom području ne boravi (vidjeti analogno presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 36).

- 55 Njemačkim se propisom, u načelu, obveznicima plaćanja poreza na promet nekretnina kod darovanja nekretnina koje se nalaze u Njemačkoj smatraju i stjecatelj kod darovanja između nerezidenata kao i stjecatelj kod darovanja u kojemu je najmanje jedna stranka rezident. Samo u odnosu na razdoblje koje se uzima u obzir za primjenu olakšice na poreznu osnovicu, tim se propisom, radi izračuna tog poreza, različito postupuje s darovanjima između nerezidenata i s onima u kojemu je najmanje jedna stranka rezident. S druge strane, nije sporno da se utvrđenje razreda i stope oporezivanja vrši na temelju istih pravila koja vrijede za te dvije kategorije darovanja (vidjeti analogijom presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 37.).
- 56 Budući da su nacionalnim propisom, za potrebe oporezivanja prometa nekretnine koja se nalazi na području odnosno države članice koji se ostvaruje darovanjem, izjednačeni, s jedne strane, obdarenici nerezidenti koji su stekli tu nekretninu od osobe nerezidenta i, s druge strane, obdarenici nerezidenti ili rezidenti koji su stekli tu nekretninu od darovatelja rezidenta te obdarenici rezidenti koji su stekli istu nekretninu od darovatelja nerezidenta, njime se ne može predvidjeti, a da se pritom ne prekrši pravo Unije, različito postupanje prema tim obdarenicima, u okviru tog istog oporezivanja, u odnosu na primjenu olakšice na poreznu osnovicu te nekretnine. Postupajući na istovjetni način s darovanjima koja su izvršena u korist tih dviju kategorija osoba, osim u pogledu razdoblja koje se uzima u obzir za primjenu olakšice koju može koristiti stjecatelj, nacionalni je zakonodavac, u stvari, priznao da među njima ne postoji – u pogledu modaliteta i uvjeta oporezivanja darova ili nasljedstava – nikakvo razlikovanje u objektivnoj situaciji koje bi moglo opravdati različito postupanje.” (vidjeti analogijom presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 38.).
- 57 Točno je i valja priznati da je, kao što to u bitnom ističe i njemačka vlada, porezna osnovica kod darovanja u kojemu je obdarenik nerezident, s obzirom na to da je djelomično podložan porezu na darovanja u Njemačkoj, u načelu niža od one u kojoj je obdarenik rezident ili nerezident koji je potpuno podložan tom porezu u toj državi članici (vidjeti analogijom presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 52.).
- 58 Međutim, ta okolnost ne može dovesti u pitanje prethodne navode, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda (vidjeti osobito presudu od 3. rujna 2014., Komisija/Španjolska, C-127/12, EU:C:2014:2130, t. 77. i 78.), poglavito stoga što se razdoblje koje se uzima u obzir za primjenu olakšice na poreznu osnovicu, predviđenu propisom o kojemu se raspravlja u glavnom postupku, ne mijenja ovisno o visini porezne osnovice darovanja, već ostaje ista neovisno o tom posljednjem iznosu.
- 59 Iz navedenog proizlazi da, s obzirom na to da relevantno razdoblje koje se uzima u obzir za primjenu olakšice ne ovisi o visini porezne osnovice, koja se primjenjuje na obdarenika s obzirom na njegovo svojstvo poreznog obveznika, karakteristike koje se odnose na poreznu osnovicu obdarenika nerezidenta nisu takve naravi da je zbog njih, u odnosu na to razdoblje, situacija tog obdarenika objektivno različita od situacije obdarenika rezidenta koji stječe dar od darovatelja nerezidenta (vidjeti analogijom presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 55.).

- 60 Treba, stoga, ispitati može li se ograničenje kretanja kapitala, poput onog izloženog u točki 48. ove presude, objektivno opravdati važnim razlogom u općem interesu.

Opravdanje ograničenja važnim razlogom u općem interesu

- 61 Glede postojanja eventualnog opravdanja ograničenja koje predstavlja nepovoljniji tretman nerezidenata s obzirom na razdoblje zbrajanja darova koje se uzima u obzir za primjenu više olakšice, koje se opravdanje temelji na važnom razlogu u općem interesu, razlozi koje je istaknula njemačka vlada nisu osnovani.
- 62 Kao prvo, što se tiče razloga koji se temelji na potrebi očuvanja usklađenosti njemačkoga poreznog sustava, valja podsjetiti da je točno da iz sudske prakse Suda proizlazi da se tim razlogom može opravdati ograničenje izvršavanja temeljnih sloboda koja su zajamčena ugovorom. Međutim, da bi se takvo opravdanje moglo dopustiti, potrebno je dokazati postojanje izravne veze između ostvarenja prava na poreznu prednost u pitanju i prijeboja te prednosti s utvrđenom poreznom obvezom (vidjeti presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 53. i navedenu sudsku praksu).
- 63 U ovom slučaju, dovoljno je navesti da, iako je argumentacija njemačke vlade ograničena na općenite navode, i to da je člankom 2. stavkom 3. ErbStG-a izvršena „potpuna izmjena” sustava oporezivanja osoba obdarenika nerezidenata te da se sve prednosti i nedostaci koji proizlaze iz primjene jednog ili drugog sustava oporezivanja osoba koje stjecatelj nerezident može izabrati „kompenziraju”, ona ne dokazuje na osnovu čega se zbrajanje darova u razdoblju od 20 godina, kada stjecatelj traži ostvarenje prava na višu olakšicu, može smatrati prikladnim sredstvom za postizanje cilja očuvanja usklađenosti njemačkog poreznog sustava. U tom pogledu, valja navesti da porezna prednost koja proizlazi iz uzimanja u obzir, za primjenu više olakšice, razdoblja od deset godina koje je prethodilo darovanju u kojem je najmanje jedna stranka njemački rezident, ne kompenzira s utvrđenom poreznom obvezom s osnova poreza na darovanja (vidjeti, analogijom, presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 54., i od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 60.).
- 64 Iz toga proizlazi da se ograničenje, poput onoga izloženog u točki 44. ove presude, ne može opravdati potrebom očuvanja koherentnosti njemačkog poreznog sustava.
- 65 Kao drugo, u odnosu na opravdanje koje se temelji na načelu teritorijalnosti i na navodnoj potrebi osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje između država članica, valja podsjetiti da se radi o legitimnom cilju koji Sud priznaje (presuda od 7. studenog 2013., K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 50. i navedena sudska praksa).
- 66 Međutim, valja navesti da u ovom slučaju različito postupanje, koje se odnosi na razdoblje koje se uzima u obzir za primjenu više olakšice, proizlazi iz same primjene predmetnog njemačkog propisa (vidjeti u tom smislu presudu od 11. rujna 2008., Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, t. 41.). Nadalje, njemačka vlada ne dokazuje da je to različito postupanje neophodno kako bi se osigurala ovlast oporezivanja Savezne Republike Njemačke. Stoga se njemačka vlada neosnovano poziva na takvo opravdanje.
- 67 Slijedom navedenog, valja navesti da u ovom slučaju nije utvrđeno da se ograničenjem, poput onog izloženog u točki 48. ove presude, mogu postići ciljevi u općem interesu, za koje njemačka vlada tvrdi da ih želi postići.
- 68 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja odgovoriti na postavljeno pitanje tako da članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim je, za darovanja između nerezidenata, kada ne postoji posebni zahtjev stjecatelja, propisan način izračuna poreza primjenom niže porezne olakšice. Tim se člancima, u svakom slučaju, protivi nacionalni propis kojim se propisuje, na zahtjev takvog stjecatelja, način izračuna poreza primjenom više olakšice koja prevladava

kod darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, s time da taj izbor stjecatelja nerezidenta, za potrebe izračuna poreza koji valja platiti s osnova predmetnog darovanja, pretpostavlja zbrajanje svih darova koje je taj obdarenik primio od iste osobe u razdoblju od deset godina koje je prethodilo tom darovanju i deset godina nakon tog darovanja.

Troškovi

- ⁶⁹ Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se, za darovanja između nerezidenata, kada ne postoji posebni zahtjev stjecatelja, propisuje način izračuna poreza primjenom niže porezne olakšice. Tim se člancima, u svakom slučaju, protivi nacionalni propis kojim je propisan, na zahtjev takvog stjecatelja, način izračuna poreza primjenom više olakšice koja prevladava kod darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, s time da taj izbor stjecatelja nerezidenta, za potrebe izračuna poreza koji valja platiti s osnova predmetnog darovanja, pretpostavlja zbrajanje svih darova koje je taj obdarenik primio od iste osobe u razdoblju od deset godina koje je prethodilo tom darovanju i deset godina nakon tog darovanja.

Potpisi