



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

17. listopada 2013.¹

„Slobodno kretanje kapitala – Članci 56. do 58. UEZ-a – Porezi na nasljedstvo – Ostavitelj i nasljednik s boravištem u trećoj zemlji – Ostavinska masa – Nekretnine u nekoj državi članici – Pravo na olakšicu na poreznu osnovicu – Različito postupanje s rezidentima i nerezidentima“

U predmetu C-181/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Njemačka), odlukom od 2. travnja 2012., koju je Sud zaprimio 18. travnja 2012., u postupku

Yvon Welte

protiv

Finanzamt Velbert,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (izvjestitelj), C. Toader i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. ožujka 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Y. Weltea, M. Duffner, *Rechtsanwalt*,

— za Finanzamt Velbert, A. Ludwig, u svojstvu agenta,

— za njemačku vladu, A. Wiedmann i T. Henze, u svojstvu agenata,

— za belgijsku vladu, M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata, uz asistenciju A. Lepière, *avocate*,

— za Europsku komisiju, W. Mölls i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. lipnja 2013.,

¹ — Jezik postupka: njemački

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 56. i 58. UEZ-a.
- 2 Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između Y. Weltea, udovca švicarske državljanke koja je preminula u Švicarskoj, i Finanzamt Velbert (u daljnjem tekstu: Finanzamt) u pogledu izračuna poreza na nasljedstvo za građevinsko zemljište u Njemačkoj koje je bilo u vlasništvu pokojnice.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U skladu s člankom 1. Direktive Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora (članak stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama) (SL 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 navedenima u Prilogu 1. Direktivi 88/361 nalaze se „Izravna ulaganja” u rubrici I, „Ulaganja u nekretnine (nije uključeno pod točkom I.)” u rubrici II te „Kretanja osobnog kapitala” u rubrici XI koja, među ostalim, uključuju nasljedstva i ostavštine.

Njemačko pravo

- 5 Zakon o porezu na nasljedstvo i darove (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), u verziji objavljenoj 27. veljače 1997. (BGBl. 1997 I, str. 378.), kako je izmijenjen člankom 1. Zakona o reformi sustava oporezivanja nasljedstva i pravila procjene (Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) od 24. prosinca 2008. (BGBl. 2008 I, str. 3018., u daljnjem tekstu: ErbStG), sadržava sljedeće odredbe:

„Članak 1.: Oporezive transakcije

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

- 1) stjecanje za slučaj smrti,
- 2) darovanja između živih,
- 3) [...]

Članak 2.: Osobna porezna obveza

1. Porezna obveza primjenjuje se

- 1) u slučajevima iz članka 1. stavka 1. točkaka 1. do 3., na svu stečenu imovinu ako je ostavitelj na dan smrti, darovatelj na dan zaključenja darovanja ili obdarenik, na dan nastanka činjenice koja dovodi do porezne obveze, 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, na prenesenu imovinu koja se smatra tuzemnom imovinom u smislu članka 121. [Zakona o procjeni (Bewertungsgesetz), u daljnjem tekstu: BewG].

[...]

Članak 3.: Stjecanja za slučaj smrti

1. Stjecanje za slučaj smrti odnosi se na:

- 1) stjecanje nasljeđivanjem [...]

[...]

Članak 15.: Porezni razredi

1. Ovisno o postojećem osobnom odnosu između osobe koja ima pravo na nasljedstvo i preminule osobe ili darovatelja, valja razlikovati sljedeća tri porezna razreda:

Porezni razred I.:

- 1) bračni drug

[...]

Članak 16.: Olakšice

1. U slučajevima navedenima u članku 2. stavku 1. točki 1. izuzeto je stjecanje imovine

- 1) od strane bračnog druga u iznosu od 500 000 eura [...]

[...]

2. Iznos olakšice iz stavka 1. zamjenjuje se iznosom od 2000 eura u slučajevima navedenima u članku 2. stavku 1. točki 3.

[...]

Članak 19.: Stope oporezivanja

1. Porezi se obračunavaju po sljedećim stopama:

Vrijednost oporezive stečene imovine (članak 10.) Do (u eurima)	Postotak u poreznom razredu		
	I.	II.	III.
75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30

[...]"

- 6 Člankom 121. BewG-a, kako je izmijenjen člankom 2. Zakona o reformi sustava oporezivanja nasljedstva i pravila procjene od 24. prosinca 2008., naslovljenim „Tuzemna imovina”, propisuje se:

„Tuzemna imovina obuhvaća:

[...]

- 2) naslijeđenu nekretninu u Njemačkoj,

[...]"

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 7 F. I. Welte-Schenkel, koja je rođena u Njemačkoj, ali je postala švicarska državljanka nakon sklapanja braka s Y. Welteom, švicarskim državljaninom, preminula je 27. ožujka 2009. u Švicarskoj gdje je boravila sa svojim suprugom. Potonji je njezin jedini nasljednik.
- 8 Pokojnica je bila vlasnica zemljišta u Düsseldorfu (Njemačka), čiju je vrijednost Finanzamt Düsseldorf-Süd na dan njezine smrti procijenio na 329 200 eura. Iz elemenata podnesenih Sudu proizlazi da se na tom zemljištu nalazi kuća roditelja pokojnice koju je ona naslijedila u trenutku smrti svoje majke. Pokojnica je također imala otvorene račune u dvjema bankama u Njemačkoj na kojima se ukupno nalazilo 33 689,72 eura. Osim toga, pokojnica je imala otvorene račune u švicarskim bankama na kojima se ukupno nalazilo 169 508,04 eura.
- 9 Finanzamt je rješenjem od 31. listopada 2011. utvrdio da Y. Welte mora platiti porez na nasljedstvo u iznosu od 41 450 eura. Taj je iznos dobiven tako što se na poreznu osnovicu utvrđenu na temelju vrijednosti samog zemljišta u Düsseldorfu, od koje je odbijen paušal u iznosu od 10 300 eura za troškove nasljedstva, primijenila olakšica u iznosu od 2000 eura predviđena člankom 16. stavkom 2. ErbStG-a za slučaj nasljeđivanja između nerezidenata.
- 10 Finanzamt je odlukom od 23. siječnja 2012. odbio prigovor koji je Y. Welte izjavio kako bi ostvario prava na olakšicu u iznosu od 500 000 eura koja je člankom 16. stavkom 1. ErbStG-a predviđena u korist bračnog druga kada nasljedstvo uključuje barem jednog rezidenta.
- 11 Y. Welte podnio je pred Finanzgericht Düsseldorf tužbu protiv te odluke, pri čemu je istaknuo da se nejednakim postupanjem prema rezidentima i nerezidentima u pogledu plaćanja poreza na nasljedstvo povređuje slobodno kretanje kapitala zajamčeno Ugovorom o EZ-u.

- 12 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, dvojbeno je je li članak 16. stavak 2. ErbStG-a usklađen s člankom 56. stavkom 1. i člankom 58. UEZ-a. Naime, u skladu s tom prvom odredbom, Y. Welte, u svojstvu djelomičnog poreznog obveznika, ima pravo samo na olakšicu u iznosu od 2000 eura za nasljedstvo. Međutim, da su pokojnica ili on sam imali boravište u Njemačkoj u trenutku njezine smrti, Y. Welte imao bi pravo na olakšicu u iznosu od 500 000 eura predviđenu člankom 16. stavkom 1. ErbStG-a te stoga ne bi morao platiti nikakav porez na nasljedstvo.
- 13 Sud koji je uputio zahtjev ističe da je Sud u presudi od 22. travnja 2010., *Mattner* (C-510/08, Zb., str. I-3553., t. 56.), odlučio da se člancima 56. i 58. UEZ-a protivi odredba kao što je članak 16. stavak 2. ErbStG-a kojim se za izračun poreza na darovanja propisuje da je olakšica na iznos porezne osnovice, u slučaju darovanja nekretnine koja se nalazi na području te države, ako su darovatelj i obdarenik u vrijeme darovanja imali boravište u drugoj državi članici, niža od olakšice koja bi se primijenila da je barem jedan od njih u to vrijeme imao boravište u prvonavedenoj državi članici.
- 14 Međutim, taj sud napominje da se ovaj spor razlikuje od predmeta u kojemu je donesena gore navedena presuda *Mattner* u dva pogleda. S jedne strane, pokojnica i Y. Welte na dan njezine smrti nisu imali boravište u državi članici Europske unije, nego u trećoj zemlji. S druge strane, nasljedstvo koje je naslijedio Y. Welte nije uključivalo samo zemljište pokojnice, nego i imovinu u njemačkim i švicarskim bankama. Stoga bi odluka da se Y. Welteu ne odobri olakšica u iznosu od 500 000 eura, nego samo olakšica u iznosu od 2000 eura mogla biti opravdana jer se oporezivao samo dio ostavinske mase koji se nalazi u Njemačkoj.
- 15 Sud koji je uputio zahtjev ipak sumnja da se tim argumentima može opravdati nejednako postupanje u glavnom postupku prema rezidentima i nerezidentima, pri čemu se u tom pogledu poziva na presudu od 18. prosinca 2007., *A* (C-101/05, Zb., str. I-11531.), i gore navedenu presudu *Mattner*. Osobito smatra da bi odobrenje olakšice Y. Welteu u iznosu od samo 2000 eura prelazilo ono što je nužno za uspostavu jednakog postupanja prema rezidentima i nerezidentima. Naime, u ovom je slučaju zemljište u Düsseldorfu, koje predstavlja ostavinsku masu koja se oporezuje u Njemačkoj, bilo procijenjeno na 329 200 eura, iznos koji odgovara gotovo 62 % ukupne vrijednosti nasljedstva procijenjenog na 532 397,76 eura. Neoporezivanjem gotovo 38 % vrijednosti nasljedstva stoga bi se teško mogla opravdati olakšica u iznosu od 2000 eura umjesto olakšice u iznosu od 500 000 eura.
- 16 U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li članke 56. i 58. [UEZ-a] tumačiti na način da im se protivi nacionalni sustav oporezivanja nasljedstva države članice kojim se za nerezidente, koji nasljedstvom od nerezidenta stječu zemljište koje se nalazi u toj državi članici, predviđa samo olakšica u iznosu od 2000 eura, dok bi se olakšica u iznosu od 500 000 eura odobrila za nasljedstvo da je preminula osoba ili osoba koja ima pravo na ostavinu u trenutku smrti ostavitelja imala boravište u predmetnoj državi članici?”

O prethodnom pitanju

- 17 Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li članke 56. i 58. UEZ-a tumačiti na način da im se protive propisi neke države članice koji se odnose na izračun poreza na nasljedstvo, a koji u slučaju nasljeđivanja neke nekretnine koja se nalazi na području te države propisuju da je, kada, kao u okolnostima glavnog predmeta, preminula osoba i osoba koja ima pravo na ostavinu u trenutku smrti ostavitelja imaju boravište u nekoj trećoj zemlji kao što je Švicarska Konfederacija, olakšica na poreznu osnovicu manja od olakšice koja bi se primjenjivala da je barem jedna od njih u tom trenutku imala boravište u navedenoj državi članici.
- 18 Člankom 56. stavkom 1. UEZ-a općenito se zabranjuju ograničenja kretanja kapitala među državama članicama kao i između država članica i trećih zemalja.

- 19 Zbog nepostojanja definicije pojma „kretanje kapitala” u Ugovoru, Sud je priznao indikativnu vrijednost nomenklature koju predstavlja Prilog I. Direktivi 88/361, s time da, sukladno uvodu tog priloga, popis koji on sadržava nije taksativne prirode (vidjeti osobito presude od 23. veljače 2006., van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb., str. I-1957., t. 39., kao i od 10. veljače 2011., Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Zb., str. I-497., t. 15.).
- 20 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se nasljedstva, kod kojih se imovina koju je ostavila umrla osoba iz rubrike XI. Priloga I. Direktivi 88/361, naslovljene „Kretanja osobnog kapitala” prenosi na jednu ili više osoba, predstavljaju kretanja kapitala u smislu članka 56. UEZ-a, osim u slučaju kad su njihovi sastavni elementi ograničeni na jednu državu članicu (vidjeti osobito presudu od 11. prosinca 2003., Barbier, C-364/01, Zb., str. I-15013., t. 58.; gore navedenu presudu van Hilten-van der Heijden, t. 40. do 42., i presudu od 19. srpnja 2012., Scheunemann, C-31/11, t. 22.).
- 21 Situacija u kojoj osoba, koja u trenutku svoje smrti ima boravište u Švicarskoj, drugoj osobi, koja također ima boravište u toj državi, ostavlja u nasljedstvo svu imovinu, među kojima i nekretninu koja se nalazi u Njemačkoj i koja je predmet izračuna poreza na nasljedstvo u toj istoj državi članici, ne može se smatrati potpuno unutarnjom situacijom. Prema tome, nasljedstvo iz glavnog postupka predstavlja transakciju koja proizlazi iz kretanja kapitala u smislu članka 56. stavka 1. UEZ-a.
- 22 Stoga najprije valja ispitati predstavlja li nacionalni propis kao što je propis u glavnom postupku, kao što to ističu Y. Welte u glavnom postupku i Europska komisija u svojim pisanim očitovanjima pred Sudom, ograničenje kretanja kapitala.

Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 56. stavka 1. UEZ-a

- 23 Što se tiče nasljeđivanja, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da mjere koje su zabranjene člankom 56. stavkom 1. UEZ-a, jer predstavljaju ograničenje kretanja kapitala, obuhvaćaju mjere čiji je učinak smanjenje vrijednosti nasljedstva rezidenta države koja je različita od države na čijem se državnom području predmetne nekretnine nalaze i koja oporezuje nasljeđivanje tih nekretnina (vidjeti osobito gore navedenu presudu Barbier, t. 62.; od 11. rujna 2008., presude Eckelkamp i dr., C-11/07, Zb., str. I-6845., t. 44, i Arens-Sikken, C-43/07, Zb., str. I-6887., t. 37., kao i gore navedenu presudu Missionswerk Werner Heukelbach, t. 22.).
- 24 U ovom se slučaju nacionalnim propisom o kojemu je riječ u glavnom postupku predviđa da je, u slučaju nasljedstva koje uključuje nekretninu u Njemačkoj, kada preminula osoba i osoba koja ima pravo na ostavinu nisu imali boravište u toj državi članici u trenutku smrti ostavitelja, olakšica na poreznu osnovicu manja od olakšice koja bi se primijenila da su preminula osoba ili osoba koja ima pravo na ostavinu u tom istom trenutku imali boravište na njemačkom području.
- 25 Valja utvrditi da takav propis, prema kojem primjena olakšice na poreznu osnovicu za predmetnu nekretninu ovisi o mjestu boravišta preminule osobe ili osobe koja ima pravo na nasljedstvo u trenutku smrti ostavitelja, dovodi do toga da se nasljedstva među nerezidentima koja uključuju takvu imovinu teže porezno opterećuju nego nasljedstva koja uključuju barem jednog rezidenta te stoga ima za učinak smanjenje vrijednosti navedenog nasljedstva (vidjeti po analogiji gore navedene presude Eckelkamp i dr., t. 45. i 46.; Mattner, t. 27. i 28., kao i Missionswerk Werner Heukelbach, t. 24.).
- 26 Iz toga proizlazi da nacionalni propis kao što je propis o kojemu je riječ u glavnom predmetu predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 56. stavka 1. UEZ-a.

Primjena članka 57. stavka 1. UEZ-a u pogledu ograničenja slobodnog kretanja kapitala u odnosu na treće zemlje

- 27 Međutim, njemačka i belgijska vlada te Komisija tvrde da se takvo ograničenje, što se tiče kretanja kapitala s trećom zemljom, može priznati na temelju članka 57. stavka 1. UEZ-a.
- 28 Valja podsjetiti da, u skladu s tom odredbom, odredbe članka 56. ne dovode u pitanje primjenu onih ograničenja prema trećim zemljama koja prema nacionalnom pravu ili pravu Unije postoje na dan 31. prosinca 1993. godine, usvojenih u odnosu na kretanje kapitala u takve države ili iz njih, koje obuhvaća izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine, u odnosu na poslovni nastan, pružanje financijskih usluga ili uvrštenje vrijednosnih papira na tržište kapitala.
- 29 U tom pogledu valja istaknuti da se u članku 57. stavku 1. UEZ-a, koji sadržava taksativan popis kretanja kapitala koja mogu izbjeći primjenu članka 56. stavka 1. UEZ-a, ne navode nasljedstva. Stoga se ta odredba, zbog toga što predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora usko tumačiti (vidjeti po analogiji gore navedenu presudu Eckelkamp i dr., t. 57.).
- 30 Njemačka vlada i Komisija, koje podupire belgijska vlada, ipak ističu da se članak 57. stavak 1. UEZ-a primjenjuje na kretanje kapitala koje obuhvaća „izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine”. Nasljedstvo koje se odnosi na nekretninu predstavljalo bi takvo ulaganje jer osoba koja ima pravo na takvo nasljedstvo, zbog prijenosa svih prava i obveza preminule osobe na njezine nasljednike, umjesto preminule osobe postaje vlasnik navedene nekretnine. Ta vrsta nasljedstva stoga bi predstavljala oblik stjecanja nekretnine usporediv s ulaganjem u nekretnine.
- 31 Međutim, valja utvrditi da, dok nasljedstva, kao što je već navedeno u točki 20. ove presude, proizlaze iz rubrike XI. Priloga I. Direktivi 88/361, naslovljene „Kretanja osobnog kapitala”, „izravna ulaganja” i „ulaganja u nekretnine” proizlaze iz drugih rubrika, odnosno iz rubrike I. i II. navedenog priloga.
- 32 Iako ti potonji pojmovi nisu definirani u Ugovoru, iz popisa u navedenoj rubrici I. i povezanih napomena za pojašnjenje, kojima je Sud već priznao indikativnu vrijednost, proizlazi da se pojam izravnog ulaganja odnosi na ulaganja koja provode fizičke ili pravne osobe i koja služe za uspostavljanje ili održavanje trajnih ili izravnih veza između osoba koje osiguravaju kapital i poduzetnika kojemu je taj kapital namijenjen radi obavljanja gospodarske aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 24. svibnja 2007., Holböck, C-157/05, Zb., str. I-4051., t. 34. i 35. kao i navedenu sudsku praksu).
- 33 Međutim, iz samog naslova rubrike II. Priloga I. Direktivi 88/361 proizlazi da „ulaganja u nekretnine” iz te rubrike ne obuhvaćaju izravna ulaganja iz rubrike I. tog priloga.
- 34 U tim okolnostima valja smatrati, poput nezavisnog odvjetnika u točki 55. svojeg mišljenja, da se članak 57. stavak 1. UEZ-a, kada se u njemu upućuje na „izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine”, odnosi samo na ulaganja u nekretnine koja predstavljaju izravna ulaganja koja proizlaze iz rubrike I. Priloga I. Direktivi 88/361.
- 35 Suprotno tomu, „imovinska” ulaganja u nekretnine, kao što je ulaganje o kojemu je riječ u glavnom predmetu, koje se odnosi na kuću roditelja pokojnice te je provedeno u privatne svrhe i nije povezano s obavljanjem gospodarske djelatnosti, nisu obuhvaćena područjem primjene članka 57. stavka 1. UEZ-a.
- 36 Takav zaključak, koji je u skladu s uskim tumačenjem koje valja primijeniti na tu odredbu koja predstavlja iznimku od slobodnog kretanja kapitala, nipošto nije doveden u pitanje gore navedenom presudom Scheunemann, suprotno onome što je tvrdila Komisija.

- 37 Točno je da je Sud u točki 35. navedene presude presudio da zakonodavstvo države članice, koje radi izračuna poreza na nasljedstvo isključuje primjenu određenih poreznih prednosti na nasljedstvo u obliku udjela u društvu kapitala sa sjedištem u trećoj državi, uglavnom nema značajan utjecaj na slobodno kretanje kapitala, nego na ostvarivanje slobode poslovnog nastana, kada taj udjel njegovu vlasniku omogućuje vršenje određenog utjecaja na odluke navedenog društva i odlučivanje o njegovim djelatnostima. Sud se tako za utvrđivanje temeljne slobode primjenjive na predmetnu situaciju nije oslonio na nomenklaturu predviđenu u Prilogu I. Direktivi 88/361.
- 38 Ovaj se predmet, naprotiv, odnosi na tumačenje iznimke od slobodnog kretanja kapitala u situaciji u kojoj je nesporno da se ta sloboda primjenjuje. Međutim, dok se temeljne slobode priznate Ugovorom moraju tumačiti široko, iznimke od takve slobode, kao što je već navedeno u točkama 29. i 36. ove presude, tumače se usko.
- 39 Stoga ograničenje, kao što je ograničenje o kojemu je riječ u glavnom predmetu, koje se odnosi na slobodno kretanje prema trećoj zemlji kao što je Švicarska Konfederacija, ne može izbjeći primjenu članka 56. stavka 1. UEZ-a na temelju članka 57. stavka 1. UEZ-a.
- 40 U tim okolnostima valja ispitati u kojem se dijelu tako utvrđeno ograničenje slobodnog kretanja kapitala može opravdati s obzirom na odredbe Ugovora.

Postojanje opravdanja ograničenja slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 58. stavaka 1. i 3. UEZ-a

- 41 U skladu s člankom 58. stavkom 1. točkom (a) UEZ-a, odredbe članka 56. „ne dovode u pitanje pravo država članica [...] da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala”.
- 42 Ta se odredba članka 58. UEZ-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 pravo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom (vidjeti presudu od 17. siječnja 2008., Jäger, C-256/06, Zb., str. I-123., t. 40., kao i gore navedene presude Eckelkamp i dr., t. 57.; Arens-Sikken, t. 51., i Mattner, t. 32.).
- 43 Naime, iznimka predviđena člankom 58. stavkom 1. točkom (a) UEZ-a sama je ograničena stavkom 3. tog istog članka, koji predviđa da nacionalne odredbe iz navedenog stavka 1. „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnoga kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvrđeno u članku 56.” (vidjeti gore navedene presude Jäger, t. 41.; Eckelkamp i dr., t. 58.; Arens-Sikken, t. 52., kao i Mattner, t. 33.).
- 44 Stoga valja razlikovati različita postupanja koja su dopuštena na temelju članka 58. stavka 1. točke (a) UEZ-a od proizvoljnih diskriminacija koje su zabranjene na temelju stavka 3. tog istog članka. Međutim, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se, kako bi se za nacionalni porezni propis kao što je onaj iz glavnog postupka, koji radi izračuna poreza na nasljedstvo pravi razliku u pogledu iznosa olakšice primjenjive na poreznu osnovicu za nekretninu u predmetnoj državi članici ovisno o tomu ima li preminula osoba ili osoba koja ima pravo na ostavinu boravište u toj državi članici ili obje imaju boravište u drugoj državi članici, moglo smatrati da je u skladu s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala, razlika u postupanju mora odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili biti opravdana važnim razlogom u općem interesu. Osim toga, da bi bilo opravdano, različito postupanje ne smije prelaziti ono što je nužno za ostvarenje cilja koji se želi postići predmetnim propisom (vidjeti presudu od 7. rujna 2004., Manninen, C-319/02, Zb., str. I-7477., t. 29., kao i gore navedene presude Eckelkamp i dr., t. 58. i 59.; Arens-Sikken, t. 52. i 53., i Mattner, t. 34.).

Usporedivost predmetnih situacija

- 45 Njemačka vlada, koju podupire belgijska vlada, ističe da nasljedstvo koje se odnosi na nerezidente i nasljedstvo koje uključuje rezidenta proizlaze iz objektivno različitih situacija. Naime, osoba koja ima pravo na ostavinu u prvom slučaju, s obzirom na to da je podvrgnut djelomičnom oporezivanju nasljedstva u Njemačkoj, plaća porez na imovinu navedenu u članku 121. BewG-a, koja je povezana s tom državom i čini „tuzemnu imovinu”, isključivo u toj državi članici. Suprotno tomu, osoba koja ima pravo na ostavinu u drugom slučaju, s obzirom na to da je podvrgnut potpunom oporezivanju nasljedstva u Njemačkoj, plaća porez u toj državi članici na cjelokupnu stečenu imovinu na temelju takozvanog načela „svjetske imovine”, neovisno o njezinu sadržaju i mjestu na kojem se nalazi.
- 46 Prema mišljenju tih vlada, propis o kojemu je riječ u glavnom postupku u tom je pogledu u skladu sa sudskom praksom proizašlom iz presude od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, Zb., str. I-225.), prema kojoj je u načelu na državi boravišta da ocijeni cjelokupnu sposobnost rezidenta da plaća porez i da mu, po potrebi, odobri olakšice ovisno o njegovoj osobnoj situaciji s obzirom na to da dohodak koji nerezident ostvari na području jedne države najčešće predstavlja tek dio njegova sveukupnog dohotka. Međutim, isto bi tako u ovom slučaju osnovica poreza na nasljedstvo nerezidenta u načelu bila niža od osnovice rezidenta.
- 47 Njemačka i belgijska vlada u tom pogledu također napominju, poput suda koji je uputio zahtjev, da, iako Sud nije slijedio tu argumentaciju u gore navedenoj presudi Mattner, koja se odnosila na isto različito postupanje kao što je ono u ovom glavnom predmetu, ta se presuda nije odnosila na izračun poreza na nasljedstvo za cjelokupnu stečenu imovinu, nego na izračun poreza na darovanja za samo jednu nekretninu, tako da u takvom slučaju nije postojala nikakva objektivna razlika u situaciji između darovanja na koje se primjenjuje sustav djelomičnog oporezivanja i darovanja na koje se primjenjuje sustav potpunog oporezivanja.
- 48 Međutim, valja istaknuti da je Sud odbio navedenu argumentaciju, ne samo, kao što tvrde te vlade, u pogledu izračuna poreza na promet nekretnina čija obveza plaćanja nastaje pri darovanju nekretnine (gore navedena presuda Mattner, t. 35. do 38.), nego i u pogledu izračuna poreza na nasljedstvo za takvu nekretninu (vidjeti gore navedene presude Jäger, t. 44.; Eckelkamp i dr., t. 61. do 63., kao i Arens-Sikken, t. 55. do 57.).
- 49 Sud je u tom pogledu presudio da, što se tiče iznosa poreza na nasljedstvo za nekretninu u Njemačkoj, ne postoji nikakva objektivna razlika koja bi opravdala nejednak porezni tretman situacije osoba od kojih nijedna nema boravište u toj državi članici i situacije u kojoj barem jedna od tih osoba ima boravište u navedenoj državi. Naime, iznos poreza na nasljedstvo koji se odnosi na nekretninu u Njemačkoj izračunan je, sukladno ErbStG-u, na temelju vrijednosti te nekretnine i osobne veze između preminule osobe i nasljednika. Ni jedan ni drugi od tih kriterija ne ovisi o mjestu boravišta stranaka (vidjeti u tom smislu gore navedene presude Jäger, t. 44.; Eckelkamp i dr., t. 61., kao i Arens-Sikken, t. 55.).
- 50 Osim toga, prema njemačkom se propisu u načelu, radi ubiranja poreza na nasljedstvo za nekretnine u Njemačkoj, poreznim obveznikom smatra osoba koja ima pravo na nasljedstvo među nerezidentima kao i osoba koja ima pravo na nasljedstvo koje uključuje barem jednog rezidenta. Tim se propisom, radi izračuna poreza na nasljedstvo za nekretnine u Njemačkoj, s nasljedstvom među nerezidentima i nasljedstvom koje uključuje jednog rezidenta različito postupaju samo u pogledu olakšice koja se primjenjuje na poreznu osnovicu. Suprotno tomu, razred i stopa oporezivanja, kako je predviđeno člancima 15. i 19. ErbStG-a, određuju se na temelju istih pravila.
- 51 Kada se nacionalnim propisom, radi oporezivanja nekretnine stečene nasljedstvom koja se nalazi u predmetnoj državi članici, na istu razinu postavlja, s jedne strane, nasljednike nerezidente koji su takvu nekretninu stekli od preminule osobe nerezidenta i, s druge strane, nasljednike nerezidente ili rezidente koji su takvu nekretninu stekli od preminule osobe rezidenta kao i nasljednike rezidente koji

su tu istu nekretninu stekli od preminule osobe nerezidenta, prema tim nasljednicima nije moguće u okviru tog istog oporezivanja postupati različito u pogledu primjene olakšice na poreznu osnovicu za tu nekretninu, a da se pri tomu ne povrijede zahtjevi prava Unije. Postupajući na istovjetan način s nasljedstvima koja su otvorena u korist tih dviju kategorija osoba, osim u pogledu iznosa olakšice koji nasljednik može koristiti, nacionalni zakonodavac zapravo je priznao da u pogledu načina i pretpostavki za ubiranje poreza na nasljedstvo ne postoji nikakva razlika u objektivnoj situaciji tih osoba koja bi opravdala različito postupanje (vidjeti po analogiji gore navedene presude Eckelkamp i dr., t. 63.; Arens-Sikken, t. 57., kao i Mattner, t. 38.).

- 52 Dakako, valja priznati da je, kao što ističu njemačka i belgijska vlada, porezna osnovica za nasljedstvo nasljednika nerezidenta podvrgnutog djelomičnom oporezivanju nasljedstva u Njemačkoj „u načelu“ niža od osnovice nasljednika, rezidenta ili nerezidenta, koji je podvrgnut potpunom oporezivanju u toj državi članici.
- 53 Međutim, ta okolnost ne može dovesti u pitanje prethodna utvrđenja jer iznos olakšice na poreznu osnovicu predviđen propisom o kojemu je riječ u glavnom postupku nipošto ne ovisi o iznosu porezne osnovice za nasljedstvo, nego ostaje jednak bez obzira na taj potonji iznos. Naime, kao što proizlazi iz spisa podnesenog Sudu, ta olakšica automatski se dodjeljuje svakom nasljedniku, samo zato što je obveznik poreza na nasljedstvo u Njemačkoj, kako bi se smanjenjem ukupnog iznosa nasljedstva osiguralo izuzeće dijela obiteljske imovine. Međutim, kao što taj status poreznog obveznika nipošto ne ovisi o mjestu boravišta, s obzirom na to da predmetni propis oporezivanju nasljedstva podvrgava svako stjecanje nekretnine koja se nalazi u Njemačkoj, neovisno o tomu jesu li preminula osoba i nasljednik rezidenti, cilj djelomičnog izuzeća obiteljske imovine odnosi se jednako na sve obveznike poreza na nasljedstvo u Njemačkoj, neovisno o tomu jesu li rezidenti ili nerezidenti, jer je cilj tog izuzeća smanjenje ukupnog iznosa nasljedstva.
- 54 Tako bi se osoba koja ima pravo na nasljedstvo, čija je porezna osnovica u Njemačkoj, kao u slučaju Y. Weltea u glavnom predmetu, ograničena na jednu nekretninu u toj državi članici, za razliku od Y. Weltea mogao pozvati na olakšicu u iznosu od 500 000 eura ako bi ta osoba stekla takvu nekretninu od osobe s boravištem na njemačkom području s kojom je bio u bračnoj zajednici ili ako bi ta osoba, s boravištem na tom području, tu nekretninu stekla od takve osobe koja nije imala boravište na tom području.
- 55 Iz toga proizlazi da, s obzirom na to da iznos olakšice nije utvrđen na temelju iznosa porezne osnovice, nego dodijeljen nasljedniku kao poreznom obvezniku, djelomično oporezivanje nasljednika preminule osobe, od kojih su oboje nerezidenti, ne predstavlja okolnost koja bi mogla dovesti do objektivnog razlikovanja, s obzirom na tu olakšicu, situacije tog nasljednika u odnosu na situaciju nasljednika preminule osobe, od kojih je prvi nerezident, a drugi rezident, ili u odnosu na situaciju nasljednika preminule osobe, od kojih je prvi rezident, a drugi može biti rezident ili nerezident.
- 56 Iz toga slijedi da je u glavnom predmetu situacija Y. Weltea usporediva sa situacijom svakog nasljednika koji nasljedstvom stječe nekretninu u Njemačkoj od preminule osobe s boravištem u toj državi članici s kojom je bio u bračnoj zajednici, kao i sa situacijom nasljednika s boravištem u Njemačkoj koji tu nekretninu stječe od preminulog bračnog druga koji nije imao boravište u toj državi članici.
- 57 Stoga valja ispitati može li se propis kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku objektivno opravdati važnim razlogom u općem interesu kao što to podredno tvrdi njemačka vlada.

Postojanje važnog razloga u općem interesu

- 58 Kao prvo, njemačka vlada ističe da nacionalni propis o kojemu je riječ u glavnom postupku odgovara načelu porezne usklađenosti. Naime, u sustavu djelomičnog oporezivanja, prednost smanjene porezne osnovice nadoknadila bi se nepogodnošću koja proizlazi iz smanjene olakšice, dok bi se u sustavu potpunog oporezivanja prednost veće olakšice nadoknadila nepogodnošću koja proizlazi iz veće porezne osnovice.
- 59 U tom pogledu valja podsjetiti da je točno da iz sudske prakse Suda proizlazi da potreba za očuvanjem usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje ostvarivanja temeljnih prava zajamčenih Ugovorom. Međutim, da bi se takvo opravdanje moglo priznati, potrebno je pokazati postojanje izravne veze između dodjele predmetne porezne prednosti i prijeboja te prednosti s pojedinim poreznim predumom (vidjeti gore navedenu presudu Manninen, t. 42., kao i presudu od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb., str. I-8591., t. 77. i 78.).
- 60 Međutim, u ovom je slučaju dovoljno utvrditi da porezna prednost, koja u državi članici na čijem se području nalazi nekretnina koja je predmet nasljedstva proizlazi iz primjene najviše olakšice na poreznu osnovicu kada to nasljedstvo uključuje barem jednog rezidenta te države članice, nije u toj državi nadoknađena nikakvim poreznim predumom određenim na temelju poreza na nasljedstvo (vidjeti po analogiji gore navedenu presudu Mattner, t. 54.).
- 61 Iz toga slijedi da se propis o kojemu je riječ u glavnom postupku ne može opravdati potrebom za očuvanjem usklađenosti njemačkog poreznog sustava.
- 62 Kao drugo, njemačka vlada ističe da nacionalna pravila o kojima je riječ u glavnom postupku odgovaraju učinkovitosti poreznog nadzora. Naime, Direktivom Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL L 336, str. 15.) uspostavlja se okvir suradnje između nadležnih tijela država članica koji ne postoji između njih i nadležnih tijela treće zemlje koja nije preuzela nikakvu obvezu uzajamne pomoći. Međutim, njemačka porezna uprava ne može sa sigurnošću utvrditi nasljedstvo preminule osobe s boravištem u Švicarskoj. Konkretno, obveze matičara da proglase smrt, sudova i javnih bilježnika da prijave mjere poduzete u slučaju smrti ili izdaju smrtovnice kao i određenih depozitora ili upravitelja fondova da podnesu izjavu odnose se samo na njemačka tijela. U tim okolnostima nacionalna porezna uprava može samo preuzeti podatke koje je pružio nasljednik te ih ne može provjeriti.
- 63 Prema sudskoj praksi Suda, kada propis države članice čini uživanje porezne prednosti ovisnim o zadovoljavanju uvjeta čije se poštovanje može provjeriti samo dobivanjem informacija od nadležnih tijela treće zemlje, ta država članica u načelu opravdano može odbiti dodijeliti tu prednost ako se, osobito uslijed nedostatka ugovorne obveze te treće države da dostavi podatke, pokaže nemogućim od nje dobiti te informacije (vidjeti gore navedenu presudu A, t. 63.; presudu od 28. listopada 2010., Établissements Rimbaud, C-72/09, Zb., str. I-10659., t. 44. i od 19. srpnja 2012., A, C-48/11, t. 36.).
- 64 Međutim, kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 76. i 77. svojeg mišljenja, podatke koje je navela njemačka vlada, koji se osobito odnose na smrtovnice i dokumente koje izdaju matičari države u kojoj dolazi do nasljedstva, mogu prosljediti nasljednici ili, po potrebi, porezna tijela te države u okviru primjene dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te ti podaci općenito ne zahtijevaju složenu ocjenu.
- 65 U svakom slučaju, nasljednik s boravištem u Njemačkoj na temelju nacionalnog propisa ima pravo na najvišu olakšicu na poreznu osnovicu kada nasljeđivanjem od osobe koja je u trenutku svoje smrti imala boravište u trećoj zemlji stječe nekretninu koja se nalazi u toj državi članici.
- 66 Međutim, pri takvom je nasljedstvu, poput nasljedstva o kojemu je riječ u glavnom predmetu, također potrebno da njemačka nadležna tijela provjere podatke o boravištu preminule osobe u trećoj zemlji.

- 67 Njemačka vlada u tim okolnostima ne može tvrditi da je nacionalni propis o kojemu je riječ u glavnom postupku, zbog toga što nasljedniku nasljedstva među rezidentima treće zemlje, kao što je Švicarska Konfederacija, ne priznaje pravo na najvišu olakšicu na poreznu osnovicu, nužan za očuvanje učinkovitosti poreznog nadzora.
- 68 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članke 56. i 58. UEZ-a treba tumačiti na način da im se protive propisi neke države članice koji se odnose na izračun poreza na nasljedstvo, a koji u slučaju nasljeđivanja neke nekretnine koja se nalazi na području te države propisuju da je, kada su, kao u okolnostima glavnog predmeta, preminula osoba i osoba koja ima pravo na ostavinu u trenutku smrti ostavitelja imale boravište u nekoj trećoj zemlji kao što je Švicarska Konfederacija, olakšica na poreznu osnovicu manja od olakšice koja bi se primjenjivala da je barem jedna od njih u tom trenutku imala boravište u navedenoj državi članici.

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 navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članke 56. i 58. UEZ-a treba tumačiti na način da im se protive propisi neke države članice koji se odnose na izračun poreza na nasljedstvo, a koji u slučaju nasljeđivanja neke nekretnine koja se nalazi na području te države propisuju da je, kada su, kao u okolnostima glavnog predmeta, preminula osoba i osoba koja ima pravo na ostavinu u trenutku smrti ostavitelja imale boravište u nekoj trećoj zemlji kao što je Švicarska Konfederacija, olakšica na poreznu osnovicu manja od olakšice koja bi se primjenjivala da je barem jedna od njih u tom trenutku imala boravište u navedenoj državi članici.

Potpisi