

PRESUDA SUDA (prvo vije?e)

8. lipnja 2016.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – ?lanci 63. i 65. UFEU-a – Porez na darovanja – Darovanje nekretnine koja se nalazi na državnom podru?ju – Nacionalni propisi kojima se predvi?a viša porezna olakšica za rezidenta nego za nerezidente – Postojanje sustava izbora koji omogu?uje svakoj osobi s boravištem u nekoj državi ?lanici Europske unije da koristi višu olakšicu“

U predmetu C-479/14:

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

Sabine Hünnebeck

protiv

Finanzamt Krefeld

SUD (prvo vije?e),

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

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

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

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Hünnebeck, M. Sarburg, *Rechtsanwalt*,
- za njema?ku 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. velja?e 2016.,

donosi sljede?u

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 63. stavka 1. i ?lanka 65. UFEU?a.

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u Sabine Hünnebeck i Finanzamta Krefeld (Porezni ured u Krefeldu) u vezi izra?una poreza na promet nekretnina ?ija obveza pla?anja nastaje pri

darovanju zemljišta koje se nalazi u Njema?koj, ?ija je suvlasnica bila S. Hünnebeck.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Sukladno ?lanku 1. Direktive Vije?a 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu ?lanka 67. Ugovora (?lanak 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 dovode?i u pitanje sljede?e odredbe, države ?lanice ukidaju ograni?enja na kretanja kapitala izme?u osoba rezidenata u državama ?lanicama. 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 te?ajnim uvjetima kao i oni koji se koriste za pla?anja koja se odnose na teku?e transakcije.“

4 Me?u kretanjima kapitala navedenim u Prilogu I. navedenoj direktivi uklju?eni su, u rubrici XI. tog priloga, pod naslovom „Kretanja osobnog kapitala“, pokloni i potpore.

Njema?ko pravo

5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Zakon o porezu na nasljedstva i darove), u verziji objavljenoj 27. velja?e 1997. (BGBl. 1997 I, str. 378.), kako je izmijenjen ?lankom 11. Zakona od 7. prosinca 2011. (BGBl. 2011 I, str. 2592., u dalnjem tekstu: ErbStG), predvi?a u svojem ?lanku 1. pod naslovom „Oporezive transakcije“:

„1. Porezu na promet nekretnina pri nasje?ivanju (ili darovanju), podliježu

- 1) stjecanje za slu?aj smrti,
- 2) darovanja izme?u živih,
- 3) darovanja s nametom,

[...]

2. Osim ako izri?ito nije druga?ije odre?eno, odredbe ovog zakona koje se odnose na prijenos vlasništva za slu?aj smrti primjenjuju se i na darovanja te darovanja s nametom, a odredbe koje se odnose na darovanja primjenjuju se i na darovanja s nametom izme?u živih.“

6 ?lankom 2. ErbStG-a, pod naslovom „Osobna porezna obveza“ propisano je:

„1. Porezna obveza se primjenjuje

1) u slu?ajevima iz ?lanka 1. stavka 1. to?aka 1. do 3., na svu ste?enu imovinu (potpuno oporezivanje) ako je ostavitelj na dan smrti, darovatelj na dan zaklju?enja darovanja ili obdarenik, na dan nastanka ?injenice koja dovodi do porezne obveze (?lanak 9.), imao svojstvo rezidenta. Rezidentima se smatraju:

- a) fizi?ke osobe koje imaju prebivalište ili uobi?ajeno boravište na državnom podru?ju,
- b) njema?ki državljanji koji nisu trajno boravili dulje od pet godina u inozemstvu, iako nemaju prebivalište u Njema?koj,

[...]

3) u svim ostalim slu?ajevima, osim u slu?aju iz stavka 3., na prenesenu imovinu koja se smatra tuzemnom imovinom u smislu ?lanka 121. Bewertungsgesetza [(Zakon o procjeni, u dalnjem tekstu: BewG)] (djelomi?no oporezivanje).

[...]

3. Na zahtjev stjecatelja, sa svom se prenesenom imovinom, koja uklju?uje imovinu koja se smatra tuzemnom imovinom u smislu ?lanka 121. [BewG-a] (stavka 1. to?ke 3.), postupa kao da je podvrgnuta potpunom oporezivanju, ako je ostavitelj, na dan smrti, darovatelj, na dan zaklju?enja darovanja, ili obdarenik, na dan nastanka ?injenice koja dovodi do porezne obvezе (?lanak 9.), imao prebivali?te u državi ?lanici 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 dalnjem tekstu Sporazum EGP)]. U slu?aju vi?estrukog 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 ?lankom 14 [...]"

7 U ?lanku 14. stavku 1. ErbstG-a, pod naslovom „Uzimanje u obzir ranijih stjecanja“, propisano je:

„U slu?aju prijenosa više imovinskih dobara od strane iste osobe istom stjecatelju tijekom razdoblja od deset godina, ista se zbrajaju na na?in da se posljednje ste?enom dobru pribrajaju vrijednosti koje su ranije ste?ena 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 ?lanku 15. ErbStG-a, pod naslovom „Porezni razred“, u njegovu stavku 1. propisano je:

„Ovisno o osobnom odnosu izme?u stjecatelja i ostavitelja ili darovatelja, razlikuju se sljede?a tri porezna razreda:

Porezni razred I.:

- 1) bra?ni drug i partner,
- 2) djeca i djeca bra?nog druga,

[...]"

9 U ?lanku 16., pod naslovom „Olakšice“ odre?eno je:

„1. U slu?aju potpunog oporezivanja (?lanak 2. stavak 1. to?ka 1. i stavak 3.) izuzeto je stjecanje imovine

- 1) od strane bra?nog druga i partnera u iznosu od 500 000 eura;
- 2) od strane djece, u smislu razreda I. to?ke 2., i od strane djece preminule djece u smislu razreda I. to?ke 2., u iznosu od 400 000 eura;

[...]

2. U slu?aju djelomi?nog oporezivanja (?lanak 2. stavak 1. to?ka 3.), iznos olakšice iz stavka 1.

zamjenjuje se iznosom od 2000 eura.“

10 ?lanak 121. BewG-a, pod naslovom „Tuzemna imovina“, u verziji objavljenoj 1. velja?e 1991. (BGBI. 1991 I, str. 230.), kako je izmijenjen ?lankom 10. Zakona od 7. prosinca 2011. (BGBI. 2011 I, str. 2592.), glasi kako slijedi:

„Tuzemna imovina obuhva?a:

- 1) tuzemnu poljoprivrednu i šumsku imovinu;
 - 2) tuzemne nekretnine;
- [...]"

Glavni postupak i prethodno pitanje

11 S. Hünnebeck i njezine dvije k?eri su njema?ke državljanke. One imaju prebivalište u Gloucestershireu, u Ujedinjenoj Kraljevini. S. Hünnebeck ne živi u Njema?koj od 1996. godine. Njezine k?eri nikada nisu živjele u Njema?koj.

12 S. Hünnebeck je bila suvlasnica u polovini idealnog dijela zemljišta koje se nalazi u Düsseldorf, u Njema?koj. Javnobilježni?kim aktom od 20. rujna 2011., svoj je suvlasni?ki udio prenijela svojim k?erima, svakoj u visini od 50 %. Ugovoren je da ?e ona podmiriti eventualni porez na promet nekretnina koji može nastati uslijed tog darovanja. Dana 12. sije?nja 2012. odvjetnik u svojstvu skrbnika dviju maloljetnih k?eri 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 suvlasni?ki udio u iznosu od 146 509 eura. Prilikom izra?una tog poreza taj je ured svaki put od vrijednosti ste?enog dobra odbio osobnu olakšicu koja se priznaje obveznicima koji su podvrgnuti djelomi?nom 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 k?erima, koju olakšicu mogu koristiti porezni obveznici koji su, sukladno ?lanku 16. stavku 1. ErbStG-a, podvragnuti potpunom oporezivanju. Ta je žalba odbijena. Povodom tog odbijanja S. Hünnebeck je podnijela Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorf, Njema?ka) tužbu traže?i priznanje takve olakšice. Pred tim je sudom S. Hünnebeck istakla da nije podnijela poreznim tijelima zahtjev za ostvarenje prava na olakšicu sukladno ?lanku 2. stavku 3. ErbStG-a, navode?i 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 rije? u glavnom postupku.

15 Porezni ured u Krefeldu istaknuo je da se ?lankom 2. stavkom 3. ErbStG-a u potpunosti jam?i jednako postupanje izme?u osoba koje su podvrgnute potpunom oporezivanju i onih koji su podvrgnute djelomi?nom oporezivanju.

16 Sud koji je uputio zahtjev dvoji glede spojivosti ?lanka 16. stavka 2. ErbStG-a, uklju?uju?i kada se primjenjuje u smislu ?lanka 2. stavka 3. toga zakona, s ?lankom 63. stavkom 1. i ?lankom 65. UFEU-a.

17 Taj sud primje?uje da je u presudi od 2. travnja 2010. Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) Sud ve? odlu?io o spojivosti ?lanka 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 rije? 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 ?lanka 2. stavka 1. to?ke 3. u vezi s ?lankom 16. stavkom 2. ErbStG-a, koja dovodi do toga da se S. Hünnebeck i njezinim k?erima priznaje olakšica u iznosu od 2000 eura zbog ?injenice da su u vrijeme darovanja boravile u Ujedinjenoj Kraljevini, koja bi olakšica, na temelju odredbe ?lanka 2. stavka 1. to?ke 1. podto?ke (a) u vezi s ?lankom 15. stavkom 1. i ?lankom 16. stavkom 1. to?kom 2. ErbStG-a, dosegla iznos od 400 000 eura da su darovateljica ili obdarenice imale na taj dan boravište u Njema?koj.

18 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev pita se je li mogu?e donijeti druk?iji zaklju?ak nakon što je njema?ki zakonodavac donio ?lanak 2. stavak 3. ErbStG-a kao odgovor na presudu od 22. travnja 2010., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).

19 Pozivaju?i 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. velja?e 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 me?utim presudio da nacionalni propis ?ija je primjena fakultativna može biti suprotan pravu Unije. Stoga navedeni sud smatra da je mogu?e da donošenjem ?lanka 2. stavka 3. ErbStG-a nije otklonjena nesukladnost ?lanka 16. stavka 2. ErbStG-a s pravom Unije, posebice s obzirom na to da se ta potonja odredba sustavno primjenjuje u slu?aju nepostojanja zahtjeva poreznog obveznika.

20 Sud koji je uputio zahtjev tako?er dvoji o spojivosti pravila iz ?lanka 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 ?lanici 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 ?lanice o izra?unu poreza na nasljedstvo kojim se predvi?a da je, u slu?aju naslje?ivanja nekretnine koja se nalazi na podru?ju te države, olakšica na poreznu osnovicu, ako su ostavitelj i nasljednik u trenutku smrti imali boravište u tre?oj zemlji, manja od olakšice koja bi se primjenila da je barem jedan od njih u isto vrijeme imao boravište u navedenoj državi ?lanici.

22 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev navodi da je ?lankom 2. stavkom 3. drugom re?enicom ErbStG-a propisano da su podvrgнутa 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 rije?, tako da joj se sukladno ?lanku 14. ErbStG-a pribrajaju. Stoga, iako se, u odnosu na porezne obveznike iz ?lanka 2. stavka 1. to?ke 1. ErbStG-a, olakšica odnosi na cjelokupnu imovinu ste?enu od iste osobe u razdoblju od deset godina, razdoblje koje se uzima u obzir za porezne obveznike iz tog ?lanka 2. stavka 3. iznosi 20 godina.

23 U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Treba li ?lanak 63. stavak 1. UFEU-a i ?lanak 65. UFEU-a tuma?iti na na?in da im se protivi propis države ?lanice koji za izra?un poreza na darovanja propisuje da je olakšica na iznos porezne osnovice u slu?aju darovanja zemljišta koje se nalazi u tuzemstvu, ako su darovatelj i obdarenik u vrijeme darovanja imali boravište u drugoj državi ?lanici, niža od olakšice koja bi se primjenila ako bi barem jedan od njih u to vrijeme imao boravište u prvo navedenoj državi ?lanici, ?ak i u slu?aju kada se na zahtjev obdarenika primjenjuje potonja (viša) olakšica (uzimaju?i u obzir sva besplatna stjecanja od darovatelja tijekom deset godina prije i deset godina nakon

darovanja)?“

O prethodnom pitanju

Uvodna o?itovanja

24 Kao prvo, valja podsjetiti da je mehanizam koji je uspostavio njema?ki zakonodavac – prema kojemu je za izra?un poreza na darovanja olakšica na iznos porezne osnovice, u slu?aju darovanja nekretnine koja se nalazi u tuzemstvu, ako su darovatelj i obdarenik u vrijeme darovanja imali prebivalište u drugoj državi ?lanici, niža od olakšice koja bi se primjenila ako bi barem jedan od njih u to vrijeme imao prebivalište u prvonavedenoj državi ?lanici – Sud kvalificirao kao neopravdano ograni?enje slobodnom kretanju kapitala u presudi od 22. travnja 2010. Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), koji je mehanizam tako?er bio povod donošenja presude o utvr?enju povrede obveze od 4. rujna 2014., Komisija/Njema?ka (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 U ovom slu?aju nije sporno da se mehanizam oporezivanja primjenjuje uvijek, kada nije podnesen zahtjev obdarenika za ostvarenje prava na višu olakšicu, u slu?aju darovanja izme?u nerezidenata. Niti jedan element u spisu dostavljen Sudu ne dovodi do zaklju?ka da bi navedeni mehanizam oporezivanja trebalo, u okviru ovog zahtjeva za prethodnu odluku, druk?ije analizirati.

26 Me?utim, iako je zadržao isti mehanizam oporezivanja, njema?ki je zakonodavac izmijenio ?lanak 2. ErbStG-a tako što je dodao stavak 3. na temelju kojeg, u slu?aju darovanja izme?u nerezidenata, obdarenik može podnijeti zahtjev za ostvarenje prava na višu olakšicu koja je predvi?ena u slu?aju da darovanje uklju?uje najmanje jednog rezidenta.

27 Kao drugo, valja pojasniti predmet zahtjeva za prethodnu odluku.

28 Kao prvo, valja navesti da Komisija smatra da je uvjet predvi?en ErbStG-om, prema kojemu stjecatelji nerezidenti mogu zahtijevati primjenu više olakšice samo ako taj stjecatelj ili darovatelj ima prebivalište u državi ?lanici 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 izme?u darovatelja i stjecatelja koji imaju boravište u tre?im 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 Me?utim, valja podsjetiti da, iako pitanja o tuma?enju prava Unije koja uputi nacionalni sud unutar pravnog i ?injeni?nog okvira koji utvr?uje pod vlastitom odgovornoš?u i ?iju to?nost Sud nije dužan provjeravati, uživaju presumpciju relevantnosti, Sud može odbiti odlu?ivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je o?ito da zatraženo tuma?enje prava Unije nema nikakve veze s ?injeni?nim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipoteti?an ili ako Sud ne raspolaže ?injeni?nim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upu?ena pitanja (vidjeti u tom smislu presudu od 28. velja?e 2013. Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

31 U ovom slu?aju nije sporno da su u vrijeme darovanja S. Hünnebeck i njezine dvije k?eri, stjecatelji predmetnog dara, sve troje imali boravište u Ujedinjenoj Kraljevini.

32 U tim uvjetima, pitanje navodne nespojivosti koje je istaknuto u to?ki 24. ove presude, s obzirom na to da nema veze s okolnostima u glavnom postupku, je hipoteti?no i, stoga, Sud nije dužan, u okviru ovog postupka, na njega odgovoriti.

33 Kao drugo, sporno je tuma?enje predmetnog nacionalnog propisa u dijelu koji se odnosi na razdoblje koje valja uzeti u obzir prilikom zbrajanja darovanjâ iz ?lanka 2. stavka 3. EsrbStG-a.

34 Stoga, sud koji je uputio zahtjev smatra da u tom slu?aju porezna osnovica na kojoj se primjenjuje odobrena olakšica obuhva?a sva darovanja koja su izvršena u razdoblju od 20 godina, dok, u slu?aju da darovatelj ili stjecatelj boravi u Njema?koj, porezna osnovica obuhva?a darovanja koja su nastala u razdoblju od deset godina.

35 S druge strane, njema?ka se vlada protivi takvom tuma?enju ?lanaka 2. stavka 3. i ?lanka 14. ErbStG-a. Ta vlada smatra da se u slu?aju darovanja izme?u nerezidenata kao i u slu?aju darovanja u kojem je najmanje jedna stranka rezident zbrajaju darovi ste?eni 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 ste?ene u razdoblju od 20 godina.

36 U tom pogledu, treba podsjetiti da je sud koji je uputio zahtjev jedini ovlašten utvrditi i ocijeniti ?injenice u postupku koji je pred njim pokrenut te tuma?iti i primijeniti nacionalno pravo (vidjeti presudu od 11. studenog 2008., Eckelkamp i dr., C-11/07, EU:C:2008:489, t. 32. i navedenu sudsku praksu). Valja tako?er podsjetiti da Sud mora na?elno ograni?iti svoje ispitivanje na elemente za ocjenu koje mu je sud koji je uputio zahtjev odlu?io dostaviti. U odnosu na primjenu relevantnog nacionalnog propisa, Sud se mora držati slu?aja 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 u?inak predmetnoga nacionalnog propisa u Njema?kom 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 ?lanke 63. i 65. UFEU-a tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis kojim se, za darovanja izme?u nerezidenata, propisuje, s jedne strane, kada nije podnesen posebni zahtjev obdarenika, na?in izra?una poreza primjenom niže porezne olakšice te, s druge strane, na zahtjev takvog stjecatelja, na?in izra?una 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 izra?una poreza koji valja platiti s osnova predmetnog darovanja, prepostavlja 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 ograni?enja slobodnom kretanju kapitala

38 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, ?lanak 63. stavak 1. UFEU-a op?enito zabranjuje ograni?enja kretanja kapitala izme?u država ?lanica (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 slu?aju nije sporno da darovanje iz glavnog postupka predstavlja radnju koja potpada pod ?lanak 63. stavak 1. UFEU-a.

40 U odnosu na pitanje predstavlja li predmetni propis ograni?enje u smislu navedene odredbe, valja podsjetiti da nacionalne odredbe kojima se utvr?uje vrijednost nekretnine za potrebe

izra?una poreza koji valja platiti u slu?aju stjecanja darovanjem može, ne samo odvratiti od kupnje nekretnine koja se nalazi u odnosnoj državi ?lanici, ve? može tako?er imati za u?inak smanjenje vrijednosti dara rezidenta države ?lanice koja nije ona na ?ijem se podru?ju 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 ?lanku 2. stavku 3. ErbStG-a, koji omogu?uje stjecatelju da kod darovanja izme?u nerezidenata ostvari pravo na povoljniju olakšicu predvi?enu u slu?aju darovanja u kojemu sudjeluje najmanje jedan rezident, fakultativna i, s druge strane, da taj izbor stjecatelja nerezidenta, za potrebe izra?una poreza koji valja platiti s osnova predmetnog darovanja, prepostavlja 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, ?ak i pod prepostavkom da je taj mehanizam spojiv s pravom Unije, prema stalnoj sudskej praksi nacionalni sustav koji ograni?ava slobodu kretanja može i dalje biti nespojiv s pravom Unije, ?ak i ako je njegova primjena fakultativna. U?inak postojanja izbora, koji bi eventualno omogu?io 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 slu?aju, kao što je ovaj, u kojemu se mehanizam koji je nespojiv s pravom Unije automatski primjenjuje u slu?aju nepostojanja izbora poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 23. velja?e 2013., Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 62. i navedenu sudske praksu).

43 Me?utim, kako bi se u okviru ovog predmeta dao koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev, valja ispitati pitanja spojivosti mehanizma oporezivanja, poput onog uvedenog ?lankom 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 izme?u nerezidenata istovjetan onom koji se primjenjuje na darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, ostaje ?injenica da je razdoblje koje se uzima u obzir kod zbrajanja darova razli?ito i ovisno o tome radi li se o darovanju iz prve ili druge od tih kategorija.

45 U takvom slu?aju, koji je na sudu koji je uputio zahtjev da potvrdi, i da pritom nema potrebe odlu?iti o spojivosti mehanizma, poput onog iz ?lanka 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 izme?u nerezidenata od darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident može, ako je to slu?aj, 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 ve?i od onog koji se obra?unava za drugu kategoriju darovanja. U?inak takvog mehanizma je ograni?enje kretanje kapitala, s obzirom na to da može smanjiti vrijednost dara koji uklju?uje i nekretnine (vidjeti analogijom presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 27.).

46 Valja tako?er navesti da takvu situaciju otežava ?injenica da, za razliku od darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, glede kojih se za izra?un poreza mogu zbrojiti samo prijašnji darovi, ?ime se omogu?uje poreznom obvezniku da predvidi iznos poreza koji treba platiti, kod darovanja izme?u nerezidenata, zbrajanje ste?enoga uklju?uje tako?er i stjecanja koja ?e 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 odvraćanje 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 potпадa 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 funkciranju 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 jednak 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 mesta 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 uđaju 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 prevodi 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 Njema?koj, ra?una primjenom ErbStG-a, uzimaju?i istovremeno u obzir vrijednost te nekretnine i obiteljsku vezu koja eventualno postoji izme?u darovatelja i obdarenika. Me?utim, niti jedan od tih dvaju kriterija ne ovisi o mjestu boravka darovatelja ili obdarenika. Stoga, kako je to naveo nezavisni odvjetnik u to?ki 62. svojega mišljenja, u odnosu na porez na darovanja koji treba platiti za nekretninu koja se nalazi u Njema?koj 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 ?lanici i situacije u kojoj barem jedna od njih ima boravište u navedenoj državi. Stoga je situacija k?er? S. Hünnebeck usporediva sa situacijom bilo kojeg obdarenika koji darovanjem stje?e nekretninu koja se nalazi u Njema?koj od osobe koja boravi na njema?kom državnom podru?ju i s kojom je u roditeljskoj vezi , kao i sa situacijom bilo kojeg obdarenika koji boravi na tom državnom podru?ju i koji stje?e dar od osobe koja na tom podru?ju ne boravi (vidjeti analogno presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 36.).

55 Njema?kim se propisom, u na?elu, obveznicima pla?anja poreza na promet nekretnina kod darovanja nekretnina koje se nalaze u Njema?koj smatraju i stjecatelj kod darovanja izme?u 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 izra?una tog poreza, razli?ito postupa s darovanjima izme?u nerezidenata i s onima u kojemu je najmanje jedna stranka rezident. S druge strane, nije sporno da se utvr?enje 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 Budu?i da su nacionalnim propisom, za potrebe oporezivanja prometa nekretnine koja se nalazi na podru?ju odnosne države ?lanice koji se ostvaruje darovanjem, izjedna?eni, 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, razli?ito postupanje prema tim obdarenicima, u okviru tog istog oporezivanja, u odnosu na primjenu olakšice na poreznu osnovicu te nekretnine. Postupaju?i na istovjetni na?in 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 me?u njima ne postoji – u pogledu modaliteta i uvjeta oporezivanja darova ili naslijedstava – nikakvo razlikovanje u objektivnoj situaciji koje bi moglo opravdati razli?ito postupanje.“ (vidjeti analogijom presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 38.).

57 To?no je i valja prznati da je, kao što to u bitnom isti?e i njema?ka vlada, porezna osnovica kod darovanja u kojemu je obdarenik nerezident, s obzirom na to da je djelomi?no podložan porezu na darovanja u Njema?koj, u na?elu niža od one u kojoj je obdarenik rezident ili nerezident koji je potpuno podložan tom porezu u toj državi ?lanici (vidjeti analogijom presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 52.).

58 Me?utim, 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, predvi?enu propisom o kojemu se raspravlja u glavnom postupku,

ne mijenja ovisno o visini porezne osnove 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 osnove, 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 44. 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 prijevoja te prednosti s utvrđenom poreznom obvezom (vidjeti presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 53. i navedenu sudsку 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 nacionalnoj 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, njema?ka vlada ne dokazuje da je to razli?ito postupanje neophodno kako bi se osigurala ovlast oporezivanja Savezne Republike Njema?ke. Stoga se njema?ka vlada neosnovano poziva na takvo opravdanje.

67 Slijedom navedenog, valja navesti da u ovom slu?aju nije utvr?eno da se ograni?enjem, poput onog izloženog u to?ki 48. ove presude, mogu posti?i ciljevi u op?em interesu, za koje njema?ka vlada tvrdi da ih želi posti?i.

68 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja odgovoriti na postavljeno pitanje tako da ?lanke 63. i 65. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis kojim je, za darovanja izme?u nerezidenata, kada ne postoji posebni zahtjev stjecatelja, propisan na?in izra?una poreza primjenom niže porezne olakšice. Tim se ?lancima, u svakom slu?aju, protivi nacionalni propis kojim se propisuje, na zahtjev takvog stjecatelja, na?in izra?una poreza primjenom više olakšice koja prevladava kod darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, s time da taj izbor stjecatelja nerezidenta, za potrebe izra?una poreza koji valja platiti s osnova predmetnog darovanja, prepostavlja 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 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vije?e) odlu?uje:

?lanke 63. i 65. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis kojim se, za darovanja izme?u nerezidenata, kada ne postoji posebni zahtjev stjecatelja, propisuje na?in izra?una poreza primjenom niže porezne olakšice. Tim se ?lancima, u svakom slu?aju, protivi nacionalni propis kojim je propisan, na zahtjev takvog stjecatelja, na?in izra?una poreza primjenom više olakšice koja prevladava kod darovanja u kojima je najmanje jedna stranka rezident, s time da taj izbor stjecatelja nerezidenta, za potrebe izra?una poreza koji valja platiti s osnova predmetnog darovanja, prepostavlja 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

* Jezik postupka: njema?ki.