

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

24. veljače 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Izravno oporezivanje – Porez na dohodak – Mogućnost odbitka uplata uzdržavanja izvršenih kao protučinidba za ustup budućeg nasljedstva – Isključenje za nerezidente“

U predmetu C-559/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka), odlukom od 14. svibnja 2013., koju je Sud zaprimio 30. listopada 2013., u postupku

Finanzamt Dortmund-Unna

protiv

Josefa Grünewalda,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: V. Skouris, predsjednik, K. Lenaerts, potpredsjednik, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednici vijeća, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašinas i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 16. rujna 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Finanzamt Dortmund-Unna, S. Lorenz, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za francusku vladu, D. Colas i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, G. Braun i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 18. studenoga 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta Dortmund-Unna (porezni ured u Dortmund-Unni, u daljnjem tekstu: Finanzamt) i Josefa Grünewalda u vezi s odbijanjem

Finanzamta da prizna odbitak, od poreza na dohodak od udjela u društvu privatnog prava steženih ustupom budućeg nasljedstva, uplata uzdržavanja koje je J. Grünewald isplatio svojim roditeljima u zamjenu za prijenos udjela zato što on nije rezident Njemačke.

Pravni okvir

Njemačko pravo

3 Prema §lanku 1. Zakona o porezu na dohodak (Einkommensteuergesetz), u verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku (BGBl. 2002 I, str. 4210., u daljnjem tekstu: EStG), fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Njemačkoj puni su obveznici poreza na dohodak, dok su one koje nemaju ni prebivalište ni uobičajeno boravište na njemačkom državnom području djelomični obveznici tog poreza ako ostvaruju dohodak nacionalnog podrijetla u smislu §lanka 49. EStG-a.

4 §lanak 10. stavak 1. EStG-a glasi:

„Navedeni tereti predstavljaju izvanredne troškove, osim ako je riječ o operativnim troškovima ili poslovnim troškovima:

[...]

1a. trajne uplate i tereti koji su utemeljeni na posebnim obvezama koje nisu ekonomski povezane s dohodcima koji se ne uzimaju u obzir prilikom oporezivanja [...]

5 Među dohodcima navedenima u §lanku 49. EStG-a navedeni su oni ostvareni industrijskom ili komercijalnom djelatnošću na njemačkom državnom području.

6 §lanak 50. stavak 1. EStG-a određuje:

„Djelomični porezni obveznici mogu odbiti operativne troškove (§lanak 4. stavci 4. do 8.) ili poslovne troškove (§lanak 9.) samo u onoj mjeri u kojoj su oni ekonomski vezani uz dohotke ostvarene na njemačkom državnom području. [...] §lanci 10. [i prateći §lanci] ne primjenjuju se.“

Glavni postupak i prethodno pitanje

7 U okviru ustupa budućeg nasljedstva, J. Grünewald je od svojeg oca, ugovorom o prijenosu od 17. siječnja 1989., stekao 50 % udjela u društvu privatnog prava (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) koje se bavi hortikulturnom djelatnošću te se nalazi u Njemačkoj, dok je njegov brat stekao drugu polovicu. Stjecatelji su zauzvrat morali svojem ocu ili, po potrebi, svojim roditeljima izvršavati uplate opisane u §lanku 2. tog ugovora.

8 J. Grünewald, koji živi u državi članici različitoj od Savezne Republike Njemačke i koji nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište u Njemačkoj, ostvario je izmeću 1999. i 2002. na temelju tih udjela dohotke komercijalnog podrijetla. Također je ostvario druge dohotke u Njemačkoj.

9 Finanzamt je smatrao da je osoba u pitanju djelomični porezni obveznik te mu je, oslanjajući se na odredbe §lanka 50. EStG-a, uskratio mogućnost odbitka uplata koje je izvršio svojim roditeljima, koji prebivaju u Njemačkoj, od dohodaka oporezivih u Njemačkoj.

10 Tužba J. Grünewalda protiv te odluke usvojena je presudom Finanzgericht Münstera (financijski sud u Münsteru).

11 Finanzamt je od Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) zatražio ukidanje te presude i

odbijanje navedene tužbe.

12 Prema sudu koji je uputio zahtjev, Finanzamt je pravilno, u skladu s primjenjivim nacionalnim pravom, uskratio odbitak predmetnih uplata uzdržavanja prilikom izračuna porezne osnovice poreza na dohodak u sklopu ograničene porezne obveze J. Grünewalda. J. Grünewald je mogao odbiti troškove poslovanja i profesionalne troškove ekonomski povezane s dohodcima nacionalnog podrijetla, ali ne i izvanredne troškove kao što su uplate uzdržavanja.

13 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da i dalje postoji sumnja što se tiče usklađenosti tog poreznog sustava s pravom Unije. Sud je uistinu u svojoj presudi Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) već presudio da postoji ograničeno slobodno kretanje kapitala zajamčeno člankom 63. UFEU-a ako privatne uplate uzdržavanja koje su izvršili nerezidentni porezni obveznici i koje su povezane s dohotkom nacionalnog podrijetla od najma nekretnina nisu priznate kao odbitak, dok to odgovarajuće isplate jesu ako je riječ o rezidentnim poreznim obveznicima koji imaju poreznu obvezu u odnosu na sve svoje dohotke. Međutim, prema sudu koji je uputio zahtjev, u presudi Schröder (EU:C:2011:198), zato što o tome nije bio priupitan, Sud se nije posebice izjasnio o pitanju treba li uzeti u obzir to što predmetni nacionalni porezni sustav počiva na tzv. načelu „podudarnosti“ („Korrespondenzprinzip“), prema kojem, čim dužnik uplate ima pravo da tu uplatu iskoristi kao odbitak, njezin primatelj mora platiti porez.

14 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće pitanje:

„Protivi li se članku 63. Ugovora o funkcioniranju Europske unije propis države članice prema kojem se privatne uplate uzdržavanja nerezidentnih stranih poreznih obveznika koje su povezane s prijenosom tuzemne imovine koja donosi prihod tijekom ustupa budućeg nasljedstva ne mogu odbiti od poreza, dok se odgovarajuće uplate u slučaju neograničene porezne obveze mogu odbiti, ali odbitak rezultira odgovarajućom poreznom obvezom (neograničeno porezno obveznog) primatelja uplate?“

O prethodnom pitanju

Postojanje ograničenja slobodnoga kretanja kapitala

15 Valja navesti da je u predmetu koji je doveo do presude Schröder (EU:C:2011:198) u pitanju bio nacionalni propis čija je primjena predmet ovog zahtjeva za prethodnu odluku. U toj presudi Sud je presudio da članak 63. UFEU-a, koji zabranjuje ograničenja kretanju kapitala, treba tumačiti tako da mu je protivan propis države članice koji, iako rezidentnom poreznom obvezniku dopušta da odbije uplate izvršene roditelju koji je na njega prenio nekretnine koje se nalaze na državnom području te države članice od dohotka od najma tih nekretnina, ne priznaje takav odbitak nerezidentnom poreznom obvezniku, utoliko što obveza izvršavanja tih uplata proizlazi iz prijenosa tih nekretnina.

16 Zinjena i pravna pitanja, koja prema nacionalnom sudu čine ovaj zahtjev za prethodnu odluku nužnim, proizlaze iz toga što u ovom slučaju, s jedne strane, oporezivi dohodak nerezidentnog poreznog obveznika potječe od udjela u društvu, a ne od davanja nekretnina u najam, dok, s druge strane, nacionalni porezni sustav u pitanju u glavnom postupku počiva na načelu podudarnosti, prema kojem se odbitak uplate koju je izvršio dužnik te uplate mora podudarati s oporezivanjem dohotka koji je primatelj te uplate ostvario na njezinu temelju.

17 U tim uvjetima valja smatrati da sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 63. UFEU-a tumačiti tako da mu je protivan propis države članice koji ne dopušta nerezidentnom poreznom obvezniku koji je u toj državi članici ostvario komercijalne dohotke na temelju

poslovanja društva, nije je udjele na njega prenio roditelj na temelju ustupa budućeg nasljedstva, da odbije od tih dohodaka uplate koje je izvršio tom roditelju kao protučinidbu za ustup, dok taj propis priznaje taj odbitak rezidentnom poreznom obvezniku zato što će te uplate biti oporezivane kod svojeg primatelja.

18 U tom pogledu, valja podsjetiti, kao prvo, da prema ustaljenoj sudskoj praksi nasljedstva i darovanja predstavljaju kretanja kapitala, u smislu članka 63. UFEU-a, osim kad su njihovi konstitutivni elementi ograničeni na jednu državu članicu (vidjeti u tom smislu posebice presudu Schröder, EU:C:2011:198, t. 26.). Prema tome, valja smatrati da je predmetni prijenos udjela u društvu sa sjedištem u Njemačkoj, u sklopu otečevanog nasljeđivanja, na fizičku osobu koja je rezident druge države članice obuhvaćen člankom 63. UFEU-a.

19 Kao drugo, mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, posebice uključuju one koje su takve prirode da odvrću nerezidente od ulaganja u državi članici ili održavanja takvih ulaganja (vidjeti osobito presudu Schröder, EU:C:2011:198, t. 30.).

20 Što se tiče zakonodavstva u pitanju u glavnom postupku, fizička osoba koja nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište u Njemačkoj je, sukladno članku 49. EStG-a, obveznik poreza na dohodak u toj državi članici što se tiče dohodaka ostvarenih komercijalnom djelatnošću koju na njemačkom državnom području obavlja društvo u kojem ta osoba ima udjele. Za razliku od rezidentnog poreznog obveznika, nerezidentni obveznik ne može, na temelju članka 50. EStG-a, kao osoba koja samo djelomično podliježe poreznoj obvezi isključivo u pogledu dohodaka nacionalnog podrijetla, od tih dohodaka odbiti uplatu, poput one koju J. Grünwald isplaćuje u sklopu otečevanog nasljeđivanja, kao izvanredni trošak u smislu članka 10. stavka 1. točke 1.a EStG-a. Manje povoljan porezni tretman koji se odnosi na nerezidente mogao bi ih odgovoriti od toga da prihvate udjele u društvima sa sjedištem u Njemačkoj s naslova ustupa budućeg nasljedstva. On također može odgovoriti njemačke rezidente da kao stjecatelje budućeg nasljedstva odrede osobe koje su rezidenti države članice različite od Savezne Republike Njemačke (vidjeti u tom smislu presudu Schröder, EU:C:2011:198, t. 32.).

21 Takvo zakonodavstvo predstavlja dakle ograničenje slobodnoga kretanja kapitala.

22 Valja podsjetiti, kao treće, da na temelju članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a, članak 63. UFEU-a uistinu ne dovodi u pitanje pravo država članica da u svojem poreznom zakonodavstvu prave razliku između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta (presuda Schröder, EU:C:2011:198, t. 34.).

23 Međutim, važno je razlikovati nejednako postupanje dopušteno na temelju članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a i proizvoljne diskriminacije ili prikrivena ograničenja zabranjena člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Naime, da bi se za nacionalni porezni propis, poput onog koji je u pitanju u glavnom postupku, koji pravi razliku između rezidentnih i nerezidentnih poreznih obveznika, moglo smatrati da je u skladu s odredbama Ugovora o FEU-u o slobodnom kretanju kapitala, razlika u postupanju mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti osobito presudu Schröder, EU:C:2011:198, t. 35.).

Usporedivost situacija

24 Valja ispitati je li, u okolnostima kao što su one u sporu u glavnom postupku, situacija nerezidenata usporediva s onom rezidenata.

25 Ustaljena je sudska praksa da, u području izravnog oporezivanja, situacije rezidenata i nerezidenata općenito nisu usporedive s obzirom na to da dohodak koji nerezident ostvari na

državnom području jedne države?lanice naj?eš?e predstavlja tek dio njegova sveukupnog dohotka, centraliziranog u mjestu njegova boravišta, te da se osobna sposobnost nerezidenta da pla?a porez, koja proizlazi iz ura?unavanja svih prihoda i njegove osobne i obiteljske situacije, može lakše ocijeniti u mjestu u kojem je središte njegovih osobnih i imovinskih interesa, što u pravilu odgovara njegovu uobi?ajenom boravištu (vidjeti osobito presudu Schröder, EU:C:2011:198, t. 37.).

26 Tako?er, ?injenica da država?lanica ne priznaje nerezidentima odre?ene porezne prednosti koje priznaje rezidentima nije, kao op?e pravilo, diskriminiraju?a, uzevši u obzir objektivne razlike koje postoje izme?u situacije rezidenata i nerezidenata, kako s gledišta izvora dohotka tako i osobne sposobnosti pla?anja poreza ili obiteljske i osobne situacije (vidjeti osobito presudu Schröder, EU:C:2011:198, t. 38.).

27 Me?utim, stvar je potpuno druk?ija, s jedne strane, u slu?aju u kojem nerezident ne ostvaruje zna?ajan dohodak u državi?lanici svojeg boravišta i ve?inu oporezivog dohotka stje?e djelatnoš?u koju obavlja u drugoj državi?lanici (vidjeti u tom smislu presudu Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, t. 36.).

28 Prema tome, ako se u ovom predmetu pokaže, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, da dohodak koji je J. Grünwald ostvario izme?u 1999. i 2002. u Njema?koj predstavlja ve?inu njegova cjelokupnog dohotka u tom razdoblju, njegova se situacija treba smatrati objektivno usporedivom sa situacijom rezidenta te države?lanice.

29 Sud je tako?er, s druge strane, što se ti?e troškova izravno povezanih s djelatnoš?u u kojoj se ostvaruje oporezivi dohodak u državi?lanici, presudio da se rezidenti te države?lanice i nerezidenti nalaze u usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu Schröder, EU:C:2011:198, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

30 Stoga su u izravnoj vezi s djelatnoš?u u pitanju troškovi koji su nastali tom djelatnoš?u i koji su dakle nužni za njezino obavljanje (vidjeti u tom smislu presude Gerritse, C?234/01, EU:C:2003:340, t. 9. i 27. kao i Centro Equestre da Lezíria Grande, C?345/04, EU:C:2007:96, t. 25.).

31 U tim uvjetima, ako dohodak koji je J. Grünwald ostvario na njema?kom državnom području tijekom predmetnih godina ne predstavlja ve?inu njegova cjelokupnog dohotka, usporedivost situacije tog obveznika sa situacijom rezidenta može se prihvatiti samo ako se uplata koju je osoba u pitanju izvršila treba smatrati troškom izravno vezanim uz dohodak od djelatnosti društva sa sjedištem u Njema?koj, ?ije je udjele stekla na temelju ustupa budu?eg nasljedstva.

32 Valja podsjetiti da je na kraju na nacionalnom sucu, koji je jedini nadležan za ocjenu?injenica u pitanju u glavnom postupku i tuma?enje nacionalnog zakonodavstva, da utvrdi je li to slu?aj. Me?utim, u okviru prethodnog postupka, Sud, koji nacionalnom sucu treba dati korisne odgovore, ovlašten je dati naznake koje proizlaze iz spisa glavnog postupka kao i o?itovanja koja su mu podnesena, a koji mogu sudu koji je uputio zahtjev omogu?iti odlu?ivanje (vidjeti osobito presudu Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C?191/12, EU:C:2013:315, t. 31. i navedenu sudsku praksu).

33 U tom pogledu, iz svih elemenata podnesenih Sudu proizlazi da obveza izvršavanja uplata u pitanju u glavnom postupku izravno proistječe iz prijenosa udjela u društvu koje obavlja hortikulturnu djelatnost koja je izvor dohodaka oporezivanih u Njemačkoj, s obzirom na to da je ta obveza, koju je sud koji je uputio zahtjev predstavio kao naknadu za taj prijenos budućeg nasljedstva, bila nužan uvjet tog prijenosa. Ako je to uistinu bio slučaj, situaciju J. Grünewalda treba smatrati usporedivom sa situacijom rezidentnog poreznog obveznika.

34 Ta ocjena ne može se dovesti u pitanje određenim razmatranjima koja u tom pogledu sadrži odluka kojom se upućuje prethodno pitanje ili očitovanja njemačke vlade pred Sudom.

35 Kao prvo, postojanje veze između troškova koje snosi nerezidentni porezni obveznik i njegova oporezivog dohotka u predmetnoj državi članici ne može ovisiti o prirodi dohotka ostvarenog prijenosom imovine. Iako su u predmetu koji je doveo do presude Schröder (EU:C:2011:198) ti dohodci potjecali od iznajmljivanja nekretnina stečenih prijenosom budućeg nasljedstva, dok u predmetu u glavnom postupku predmetni dohodak proistječe iz udjela u društvu koje obavlja hortikulturnu djelatnost te iako je, posljedično, navedeni dohodak svrstan u različite porezne kategorije, to međutim ne dovodi do različite kvalifikacije veze koja postoji između ostvarenih troškova i dohodaka u pitanju u glavnom postupku, s obzirom na to da je priroda tih dohodaka u tom pogledu nebitna.

36 Kao drugo, pod pretpostavkom da je iznos uplate, poput one koju plaća J. Grünewald, određen s obzirom na dužnikovu sposobnost plaćanja i primateljeve potrebe za uzdržavanjem, i dalje vrijedi da postojanje izravne veze, u smislu sudske prakse navedene u točki 29. ove presude, ne proizlazi ni iz kakve korelacije između iznosa troška u pitanju i iznosa oporezivog dohotka, već iz činjenice da je taj trošak neodvojiv od djelatnosti kojom se ostvaruje dohodak (vidjeti u tom smislu presudu Schröder EU:C:2011:198, t. 43.).

37 Kao treće, nesporno je da, u ovom predmetu kao i u onom koji je doveo do presude Schröder (EU:C:2011:198), plaćanje uzdržavanja od strane nerezidentnog poreznog obveznika nije izvršeno u okviru naplatnog prijenosa dijela imovine, već u okviru besplatnog ustupa budućeg nasljedstva. U tom pogledu, izostanak naplatnosti tog prijenosa čini bespredmetnim argument koji je iznio sud koji je uputio zahtjev, a koji se temelji na tome da je navedena uplata mogla biti priznata kao odbitak, u slučaju naplatnog stjecanja imovine, samo ako se razdijeli na dio koji se odnosi na troškove stjecanja i dio koji se odnosi na kamate. U svakom slučaju, taj se argument tiče iznosa odbitka, a ne načela priznavanja odbitka, koje je jedino u pitanju u ovom predmetu.

38 U tim uvjetima, nacionalni propis koji, u području poreza na dohodak, nerezidentima uskraćuje odbitak uplate izvršene u uvjetima poput onih u pitanju u glavnom postupku, ali ga naprotiv priznaje rezidentima, dok su situacije nerezidenata i rezidenata usporedive, povremeno je članak 63. UFEU-a ako ta uskrata nije opravdana važnim razlozima u općem interesu.

Postojanje važnih razloga u općem interesu

39 Kao prvo, valja provjeriti, kao što to traži sud koji je uputio zahtjev, može li se razlika u postupanju u pitanju u glavnom postupku opravdati potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica, kao što tvrdi njemačka vlada.

40 U tom smislu valja navesti, s jedne strane, da je očuvanje podjele nadležnosti za oporezivanje među državama članicama legitiman cilj koji je priznao Sud. S druge strane, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, u nedostatku mjera ujednačavanja ili usklađivanja koje donosi Unija, države članice ostaju nadležne odrediti, sporazumno ili jednostrano, kriterije podjele svoje nadležnosti za oporezivanje, među ostalim, kako bi uklonile dvostruko oporezivanje (presuda

41 Me?utim, u okolnostima poput onih u predmetu u glavnom postupku, takvo opravdanje nije utvr?eno.

42 Naime, valja najprije utvrditi da, iako na temelju „na?ela podudarnosti“ (*Korrespondenzprinzip*) navedenog u to?ki 13. ove presude porezno zakonodavstvo doti?ne dr?ave ?lanice spre?ava nerezidentnog du?nika da od poreza odbije izvršene uplate, s obzirom na to da se dohodak koji iz toga proizlazi za primatelja ne može oporezivati kod njega, osobito zato što je on sam nerezident, taj argument, koji isti?u sud koji je uputio zahtjev i njema?ka vlada, kao što to navodi nezavisni odvjetnik u to?ki 69. svojeg mišljenja, u svakom slu?aju je hipotetski i nikako ne odgovara okolnostima predmeta u glavnom postupku.

43 Nadalje, nemogu?nost nerezidentnog du?nika da odbije uplate, dok je on djelomi?ni porezni obveznik poreza na dohodak, proizlazi iz ?lanka 50. EStG?a, neovisno o mjestu boravišta vjerovnika i o oporezivanju ili neoporezivanju tih uplata kod njega.

44 Stoga nema temelja za zaklju?ak da je cilj zakonodavstva u pitanju u glavnom postupku održavanje uravnote?ene raspodjele ovlasti oporezivanja me?u dr?avama ?lanicama.

45 Kao drugo, njema?ka vlada se tako?er poziva na „na?elo podudaranja“ (*Korrespondenzprinzip*) kako bi tvrdila da uskrata odbitka uplata koje je izvršio nerezidentni djelomi?ni obveznik poreza na dohodak odgovara potrebi o?uivanja uskla?enosti nacionalnog poreznog sustava.

46 Taj argument ne može se prihvatiti.

47 Naime, s obzirom na to da nije utvr?ena nikakva izravna veza izme?u porezne prednosti u pitanju i prijeboja te prednosti s odre?enim poreznim davanjem, zakonodavstvo u pitanju ne može se opravdati ni potrebom o?uivanja uskla?enosti nacionalnog poreznog sustava.

48 Istina je da je Sud ve? prihvatio da potreba o?uivanja uskla?enosti poreznog sustava može opravdati ograni?enje korištenja sloboda kretanja zajam?enih Ugovorom. Da bi argument utemeljen na takvom opravdanju mogao biti prihva?en, Sud me?utim zahtijeva izravnu vezu izme?u predmetne porezne prednosti i prijeboja te prednosti s odre?enim poreznim davanjem, pri ?emu se izravnost te veze mora ocijeniti s obzirom na cilj propisa u pitanju (presude Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, t. 43. i 44. kao i Komisija/Njema?ka, C?211/13, EU:C:2014:2148, t. 55.).

49 Takva izravna veza ne postoji osobito kad je rije? o razli?itom oporezivanju ili razli?itom poreznom tretmanu poreznih obveznika (presuda DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, t. 47.). To je slu?aj u ovom predmetu jer se du?nikov odbitak uplata i njihovo oporezivanje kod primatelja nu?no odnose na razli?ite porezne obveznike.

50 Njema?ka vlada me?utim navodi da bi – ako bi odbitak privatnih uplata uzdržavanja bio dopušten u Njema?koj a da pritom te uplate nisu istodobno oporezivane kod svojih primatelja – cijela skupina, koja se sastoji od roditelja i njihovih potomaka, u kojoj se odvija o?ekivano naslje?ivanje („Generationennachfolgeverbund“) i koju prema toj vladi treba tretirati „gotovo“ kao jedinstveni porezni subjekt jer se u njoj odvija prijenos sposobnosti pla?anja poreza, uživala dvostruku poreznu prednost.

51 Me?utim, osim što, kao što je re?eno u to?ki 42. ove presude, izostanak oporezivanja uplata kod njihovog primatelja ne odgovara okolnostima predmeta u glavnom postupku, jasno je da je

odbitak uplata uzdržavanja uvijek uskraćen nerezidentnom poreznom obvezniku, na temelju članka 50. EStG-a, neovisno o tome oporezuju li se te uplate u Njemačkoj ili ne. Prema tome, nacionalno zakonodavstvo tretira tog nerezidentnog poreznog obveznika kao takvog, a ne kao člana jedinstvenog poreznog subjekta navedenog u prethodnoj točki ove presude, s obzirom na to da odbitak uplata koje je izvršio nije predviđen tim zakonodavstvom u slučaju oporezivanja tih uplata kod njihovog primatelja.

52 Konačno, pozivaju li se bez daljnjeg objašnjenja na opasnost od toga da se davanja po drugi put priznaju kao odbitak u državi boravišta primatelja, njemačka vlada ne daje mogućnost Sudu da ocijeni doseg tog argumenta, s obzirom na to da nije tvrdila da provedba odredaba Direktive Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja polica osiguranja (SL L 336, str. 15.), koja je tada bila na snazi, ne bi omogućila izbjegavanje te opasnosti.

53 Njemačka vlada se stoga ne može pozivati na očuvanje usklađenosti poreznog sustava primjenjivog na jedinstveni porezni subjekt koji spominje kako bi opravdala diskriminirajuće postupanje prema nerezidentnom poreznom obvezniku.

54 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje treba odgovoriti tako da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu je protivan propis države članice koji ne dopušta nerezidentnom poreznom obvezniku koji je u toj državi članici ostvario komercijalne dohotke iz udjela u društvu koje je na njega prenio roditelj na temelju ustupa budućeg nasljedstva da odbije od tih dohodaka uplate koje je izvršio tom roditelju kao protuinidbu za ustup, dok taj propis priznaje taj odbitak rezidentnom poreznom obvezniku.

Troškovi

55 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 (veliko vijeće) odlučuje:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti tako da mu je protivan propis države članice koji ne dopušta nerezidentnom poreznom obvezniku koji je u toj državi članici ostvario komercijalne dohotke na temelju poslovanja društva čije je udjele na njega prenio roditelj na temelju ustupa budućeg nasljedstva da odbije od tih dohodaka uplate koje je izvršio tom roditelju kao protuinidbu za ustup, dok taj propis priznaje taj odbitak rezidentnom poreznom obvezniku.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački