

Predmet C-394/20

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

18. kolovoza 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Finanzgericht Düsseldorf (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

20. srpnja 2020.

Tužiteljica:

XY

Tuženik:

Finanzamt V

[*omissis*]

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (FINANCIJSKI SUD U
DÜSSELDORFU, NJEMAČKA)**

[*omissis*]

R J E Š E N J E

U sporu

XY

– tužiteljica –

[*omissis*]

protiv

Finanzamta V
[*omissis*]

– tuženika –

zbog

poreza na nasljedstvo

4. vijeće [*omissis*]

[*omissis*]

riješilo je 20. srpnja 2020.:

Postupak se prekida.

Zatrait će se prethodna odluka Suda Europske unije o sljedećim pitanjima:

Treba li članak 63. stavak 1. i članak 65. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (u daljnjem tekstu: UFEU) tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis države članice o oporezivanju nasljedstva kojim se u pogledu izračuna poreza predviđa da je u slučaju stjecanja zemljišta koja se nalaze u tuzemstvu olakšica na poreznu osnovicu niža ako su ostavitelj i nasljednik u trenutku ostaviteljeve smrti imali prebivalište ili uobičajeno boravište u drugoj državi članici nego olakšica koja bi se primjenjivala ako bi barem jedna od tih osoba u navedenom trenutku imala svoje prebivalište ili uobičajeno boravište u prvonavedenoj državi članici?

Treba li članak 63. stavak 1. i članak 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis države članice o oporezivanju nasljedstva kojim se u pogledu izračuna poreza predviđa [**orig. str. 2.**] da se ne mogu odbiti obveze koje proizlaze iz nužnog dijela u slučaju stjecanja zemljišta koja se nalaze u tuzemstvu ako su ostavitelj i nasljednik u trenutku ostaviteljeve smrti imali prebivalište ili uobičajeno boravište u drugoj državi članici, dok se te obveze u potpunosti mogu odbiti od vrijednosti stjecanja zbog smrti ako je barem ostavitelj ili nasljednik u trenutku ostaviteljeve smrti imao svoje prebivalište ili uobičajeno boravište u prvonavedenoj državi članici?

Protiv ovog rješenja ne može se podnijeti pravni lijek. [**orig. str. 3.**]

O b r a z l o ž e n j e:

I.

1. Tužiteljica je austrijska državljanka i od 2014. boravi u Austriji. Ona je kći ostavitelja E koji je također bio austrijski državljanin i boravio u Austriji.
2. Ostavitelj je bio vlasnik triju izgrađenih zemljišta u gradu F i neizgrađenog zemljišta u gradu G.
3. Ostavitelj je oporukom koju je sam sastavio tužiteljicu odredio kao svoju jedinu nasljednicu. Njegovoj supruzi Ef [...] i sinu S [...] ostavio je nužni dio nasljedstva. Ostavitelj je preminuo 12. kolovoza 2018. u Austriji.

4. Nakon ostaviteljeve smrti tužiteljica se u sporazumu o nužnom dijelu nasljedstva kao jedina nasljednica obvezala na isplatu iznosa od 1 700 000 eura i 2 850 000 eura osobama Ef i S radi podmirenja njihovih prava na nužni dio nasljedstva. U prijavi poreza na nasljedstvo koju je podnijela tuženoj poreznoj upravi tužiteljica je zatražila da se obveze koje proizlaze iz nužnih dijelova nasljedstva u iznosu od 43 %, odnosno u ukupnom iznosu od 1 956 500 eura, odbiju od vrijednosti njezina stjecanja zbog smrti kao obveze iz nasljedstva. Do tog je iznosa došla tako što je udio nekretnine u Njemačkoj na koje se primjenjuje njemački porez na nasljedstvo i čiju je vrijednosti utvrdila na 4 970 000 eura, obračunala s 43 % vrijednosti cjelokupne imovine obuhvaćene nasljedstvom u iznosu od 11 592 598,10 eura. Vrijednost imovine na koju se ne primjenjuje njemački porez na nasljedstvo (kapital i zemljište u Španjolskoj) utvrdila je na 6 622 598,10 eura.
5. Tužena porezna uprava naložila je tužiteljici plaćanje poreza na nasljedstvo u iznosu od 642 333 eura. Pritom je porezna uprava oporezovala samo nekretnine koje se nalaze u Njemačkoj. Nije prihvatila odbitak nužnih dijelova kao obveza iz nasljedstva jer ti dijelovi nisu bili ekonomski povezani s prethodno navedenim zemljištima. Nadalje, prilikom izračuna utvrđenog poreza na nasljedstvo umjesto olakšice koja se kao takva predviđa za ostaviteljevu djecu na temelju članka 16. stavka 1. točke 2. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (Zakon o porezu na nasljedstva i darove, u daljnjem tekstu: ErbStG) **[orig. str. 4.]** u iznosu od 400 000 eura, pozivajući se na članak 16. stavak 2. ErbStG-a, porezna uprava uzela je u obzir samo olakšicu u iznosu od 171 489 eura umanjenu za dio iznosa od 228 511 eura.
6. Tužiteljica svojom tužbom traži da se porez na nasljedstvo smanji na iznos od 227 181 euro. Smatra da ima pravo na puni iznos olakšice od 400 000 eura koji je predviđen člankom 16. stavkom 1. točkom 2. ErbStG-a. Navodi da članak 16. stavak 2. ErbStG-a nije u skladu s pravom Unije. Osim toga, pravu Unije protivno je ne dopustiti da se nužni dijelovi nasljedstva koje tužiteljica treba platiti barem djelomično odbiju kao obveze iz nasljedstva u iznosu koji je ona izračunala kao 1 956 500 eura.
7. Tužena porezna uprava navodi: u skladu s člankom 16. stavkom 2. ErbStG-a, olakšicu koja se predviđa člankom 16. stavkom 1. točkom 2. ErbStG-a treba umanjiti za dio iznosa. Na temelju članka 10. stavka 6. druge rečenice ErbStG-a, nužni dijelovi nasljedstva, koje tužiteljica treba platiti, nisu se mogli odbiti kao obveze iz nasljedstva jer ti dijelovi nisu bili ekonomski povezani s pojedinačnom imovinom koja čini dio nasljedstva.

II.

8. Za odlučivanje o prethodnim pitanjima relevantne su sljedeće odredbe njemačkog ErbStG-a u verziji objavljenoj 27. veljače 1997. [omissis], koja je posljednji put izmijenjena člankom 4. Zakona od 23. lipnja 2017. [omissis]:

9. Članak 1. Oporezive transakcije

1. Porezu na nasljedstva (darove), podliježu

- 1.) stjecanje za slučaj smrti;
- 2.) darovanja između živih;

[...]

10. Članak 2. Osobna porezna obveza [orig. str. 5.]

1. Porezna obveza nastaje

- 1.) u slučajevima iz članka 1. stavka 1. točaka 1. do 3., u pogledu sve stečene imovine (neograničena porezna obveza) ako je ostavitelj na dan smrti, darovatelj na dan zaključenja darovanja ili stjecatelj, na dan nastanka činjenice koja dovodi do porezne obveze (članak 9.), imao svojstvo rezidenta. Rezidentima se smatraju:

- (a) fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na državnom području,
- (b) njemački državljani koji nisu trajno boravili dulje od pet godina u inozemstvu, iako nemaju prebivalište u Njemačkoj,

[...]

- 3.) u svim ostalim slučajevima u pogledu stečene imovine koja se sastoji od tuzemne imovine u smislu članka 121. Bewertungsgesetza (Zakon o procjeni, u daljnjem tekstu: BewG) (ograničena porezna obveza).

[...]

11. Članak 3. Stjecanje za slučaj smrti

1. Stjecanjem za slučaj smrti smatra se:

- 1.) stjecanje nasljeđivanjem [...], putem zapisa (legata) [...] ili na temelju istaknutog prava na nužni dio nasljedstva (članak 2303. i sljedeći Bürgerliches Gesetzbucha (Građanski zakonik, u daljnjem tekstu: BGB));

12. Članak 9. Nastanak poreza

1. Porez nastaje:

- 1.) prilikom stjecanja za slučaj smrti, ostaviteljevom smrću, [...]

13. Članak 10. Oporezivo stjecanje

1. Oporezivim stjecanjem smatra se stjecateljevo obogaćivanje ako se ne izuzima od poreza [...] U slučajevima iz članka 3. obogaćivanjem se smatra iznos koji nastaje kad se od [...] vrijednosti cjelokupne stečene imovine, ako se na tu vrijednost primjenjuje oporezivanje na temelju ovog zakona, [...] odbiju obveze iz nasljedstva koje se mogu odbiti u skladu sa stavcima 3. do 9. [...] **[orig. str. 6.]**

5. Osim ako nije drukčije navedeno u stavcima 6. do 9., od stjecanja se kao obveze nasljedstva odbijaju

- 1.) ostaviteljevi dugovi [...];
- 2.) obveze koje proizlaze iz zapisa (legata), nalozi i istaknuti nužni dijelovi nasljedstva i prava na novčanu nadoknadu nasljedstva [...]

6. Ako su ekonomski povezani s imovinom, ne mogu se odbiti dugovi i tereti na koji se ne oporezuju u skladu s ovim zakonom. Kad je oporezivanje ograničeno na pojedinačnu imovinu (članak 2. stavak 1. točka 3. [...]), odbiti se mogu samo dugovi i tereti koji su ekonomski povezani s tom imovinom.

14. Članak 15. Porezni razredi

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

Porezni razred I.:

- 1.) bračni drug i životni partner,
- 2.) djeca i pastarci, [...]

15. Članak 16. Olakšice

1. U slučaju neograničene porezne obveze (članak 2. stavak 1. točka 1. i stavak 3.) izuzeto je stjecanje imovine

- 1.) od strane bračnog druga i životnog partnera u iznosu od 500 000 eura;
- 2.) od strane djece, u smislu poreznog razreda I. točke 2., i od strane djece preminule djece u smislu poreznog razreda I. točke 2., u iznosu od 400 000 eura;

[...]

2. U slučaju ograničene porezne obveze (članak 2. stavak 1. točka 3.), iznos olakšice iz stavka 1. smanjuje se za dio iznosa. Taj dio iznosa **[orig. str. 7.]** odgovara omjeru između zbroja vrijednosti imovine koja je stečena u isto vrijeme i na koju se ne primjenjuje ograničena porezna obveza i imovinskih dobara na koja se ne primjenjuje ograničena porezna obveza i koja je ista osoba stekla

tijekom 10 godina, te vrijednosti ukupne imovine koju je ta osoba stekla tijekom 10 godina. Prethodna stjecanja pribrajaju se prema svojoj ranijoj vrijednosti.

16. Članak 37. Primjena zakona

[...]

14. [...] članak 16. stavci 1. i 2., u verziji koja je bila na snazi 25. lipnja 2017., primjenjuju se na stjecanja u pogledu kojih obveza plaćanja poreza nastaje nakon 24. lipnja 2017.

17. Nadalje, relevantna je sljedeća odredba BewG-a u verziji objavljenoj 1. veljače 1991. [omissis], koja je posljednji put izmijenjena člankom 2. Zakona od 4. studenoga 2016. [omissis]:

Članak 121. Tuzemna imovina

Tuzemna imovina obuhvaća:

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

18. U građanskopravnom pogledu sljedeće odredbe Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Opći građanski zakonik, u daljnjem tekstu: ABGB), koje su posljednji put izmijenjene člankom 6. saveznog zakona objavljenog 13. studenoga 2017., relevantne su za sve njemačke nasljedne zemlje Austrijske Monarhije [omissis]:

19. Članak 756.

Nužni dio jest udio u vrijednosti imovine preminule osobe koji treba pripasti osobi koja ostvaruje pravo na nužni dio.

20. Članak 757. [orig. str. 8.]

Osobe koje ostvaruju pravo na nužni dio jesu potomci kao i bračni drug ili registrirani partner preminule osobe.

21. Članak 759.

Svakoj osobi koja ostvaruje pravo na nužni pripada nužni dio koji se sastoji od polovice onoga što bi joj pripalo zakonskim nasljeđivanjem.

22. Članak 761.

1. Nužni dio treba isplatiti u novcu [...]

23. Članak 764.

1. Pravo na nužni dio namiruje ostavina a nakon dodjele nasljedstva nasljednici [...]
24. Članak 765.
1. Osoba stječe pravo na nužni dio za sebe i svoje nasljednike smrću preminule osobe.
 2. Osoba koja ostvaruje pravo na nužni dio može potraživati nužni novčani dio tek nakon što od smrti preminule osobe prođe jedna godina.
25. Članak 778.
1. Kako bi se utvrdio nužni dio, na zahtjev osobe koja ima pravo na nužni dio točno se opisuje i procjenjuje cjelokupno nasljedstvo.
 2. Procjena se treba temeljiti na danu smrti preminule osobe. Osoba koja ostvaruje pravo na nužni dio ima pravo na zakonske kamate do isplate nužnog novčanog dijela.
26. Osim toga, relevantne su sljedeće odredbe njemačkog BGB-a u verziji objavljenoj 2. siječnja 2002. [omissis]:
27. Članak 2303. Osobe koje imaju pravo na nužni dio; Iznos nužnog dijela **[orig. str. 9.]**
1. Ako je na temelju raspolaganja imovinom za slučaj smrti ostaviteljev potomak isključen iz nasljeđivanja, on može zahtijevati nužni dio od nasljednika. Nužni dio sastoji se od polovice vrijednosti zakonskog dijela nasljedstva [...]
28. Članak 2311. Vrijednost nasljedstva
1. Izračun nužnog dijela temelji se na sastavu i vrijednosti nasljedstva u trenutku smrti [...]
 2. Vrijednost treba, ako je to potrebno, utvrditi na temelju procjene. Vrijednost koju je odredio ostavitelj nije relevantna.

III.

29. Predmetno vijeće prekida postupak po tužbi [omissis] te na temelju članka 267. drugog stavka UFEU-a Suda Europske unije upućuje prethodna pitanja navedena u izreci. Odluka o tužbi ovisi o odgovoru na ta pitanja.
30. Ovo vijeće ima dvojbe u pogledu toga je li članak 16. stavak 2. ErbStG-a u skladu s člankom 63. stavkom 1. u vezi s člankom 65. UFEU-a.
31. Njemački zakonodavac je kao odgovor na presudu Suda od 8. lipnja 2016. u predmetu C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412) u članak 16. stavak 2. ErbStG-a unio

novu odredbu. U skladu s tom odredbom, u pogledu stjecanja za koja nastaje obveza plaćanja poreza nakon 24. lipnja 2017. (članak 37. stavak 14. ErbStG-a), treba smanjiti olakšicu predviđenu člankom 16. stavkom 1. ErbStG-a za dio iznosa koji se izračunava na temelju članka 16. stavka 2. druge i treće rečenice ErbStG-a.

32. Ovo vijeće ima dvojbe u pogledu toga je li ta nova odredba u skladu s člancima 63. i 65. UFEU-a, kako ih tumači Sud. Sud je već odlučio da se u skladu s člankom 16. stavkom 2. ErbStG-a, kako je izmijenjen člankom 1. Gesetza zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Zakon o reformi prava o porezu na nasljedstvo i prava na procjenu) od 24. prosinca 2008. (Bundesgesetzblatt, dio I., str. 3018.), nepovoljno postupanje sa stjecateljem na temelju smanjene olakšice koja je tada iznosila samo 2000 eura u slučajevima **[orig. str. 10.]** postojanja ograničene porezne obveze (članak 2. stavak 1. točka 3. ErbStG-a) ne može opravdati potrebom za očuvanjem usklađenosti njemačkog poreznog sustava (presuda Suda od 17. listopada 2013., C-181/12, EU:C:2013:662, t. 61.). Nadalje, Sud je u postupku povrede obveze, koji se odnosi na staru verziju članka 16. stavka 2. ErbStG-a, presudio da ne postoji nikakav razlog za opravdanje različitog postupanja sa stjecateljima u slučajevima postojanja ograničene i neograničene porezne obveze (presuda Suda od 4. rujna 2014., C-211/13, EU:C:2014:2148, t. 49. i sljedeće). Osim toga, nezavisni odvjetnik P. Mengozzi u točki 84. i sljedećoj točki svojeg mišljenja od 12. lipnja 2013. u predmetu C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384) naveo je da stjecatelj u slučajevima postojanja ograničene porezne obveze ima pravo na punu olakšicu predviđenu člankom 16. stavkom 1. točkom 1. ErbStG-a. Nezavisni odvjetnik odbio je smanjenje te olakšice iako bi se, prema razmatranjima vijeća u točki 16. rješenja kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku od 2. travnja 2012. i na kojem se temelji predmet C-181/12, prilikom izračuna moglo uzeti u obzir i priznavanje olakšice u iznosu od otprilike 62 %.
33. Predmetno vijeće ima dvojbe i u pogledu toga je li članak 10. stavak 6. druga rečenica ErbStG-a u skladu s člankom 63. stavkom 1. u vezi s člankom 65. UFEU-a.
34. U predmetnom slučaju riječ je o ograničenoj poreznoj obvezi zato što ni ostavitelj ni tužiteljica u trenutku ostaviteljeve smrti nisu imali prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj (članak 2. stavak 1. točka 3. prva rečenica ErbStG-a). Zbog toga je tužena porezna uprava smatrala da se oporezivanje primjenjuje samo na tuzemne nekretnine (članak 121. točka 2. BewG-a).
35. Članak 10. stavak 6. druga rečenica ErbStG-a u predmetnom slučaju dovodi do toga da tužiteljica od svojeg stjecanja zbog smrti uopće ne može odbiti obveze koje treba ispuniti i koje kao obveze iz nasljedstva u skladu s člankom 10. stavkom 5. točkom 2. ErbStG-a proizlaze iz nužnih dijelova koji pripadaju njezinoj majci i bratu. Naime, u skladu s člankom 10. stavkom 6. drugom rečenicom ErbStG-a, u slučajevima ograničene porezne obveze, u kojima se oporezivanje ograničava na pojedinačnu imovinu (članak 2. stavak 1. točka 3.

ErbStG-a), mogu se odbiti samo dugovi i tereti koji su s time ekonomski povezani. [**orig. str. 11.**]

36. Prema sudskoj praksi Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka), ekonomska povezanost koja se zahtijeva člankom 10. stavkom 6. prvom i drugom rečenicom ErbStG-a postoji samo ako se troškovi ili tereti mogu pripisati određenoj imovini koja čini dio nasljedstva. U skladu s tim, određivanje nužnog dijela na temelju vrijednosti nasljedstva (članak 2311. BGB-a) ne predstavlja nikakvu osnovu za ekonomsku povezanost, nego u svakom slučaju pravnu povezanost obveze koja proizlazi iz nužnog dijela s imovinom koja čini dio nasljedstva [*omissis*].
37. Ovo vijeće smatra da u predmetnom slučaju to vrijedi za nužne dijelove na koje imaju pravo tužiteljčina majka i brat u skladu s austrijskim pravom. Ni ta se prava ne mogu pripisati određenoj imovini koja čini dio nasljedstva. Naprotiv, u skladu s člankom 756. ABGB-a, nužni dio samo je udio u vrijednosti imovine preminule osobe koji treba pripasti osobi koja ostvaruje pravo na nužni dio. Na temelju članka 759. ABGB-a, iznos koji pripada osobi koja ostvaruje pravo na nužni dio izračunava se prema polovici onoga što bi joj pripalo zakonskim nasljeđivanjem. U skladu s člankom 761. stavkom 1. prvom rečenicom ABGB-a, nužni dio u načelu treba isplatiti u novcu.
38. U skladu s tim, članak 10. stavak 6. druga rečenica ErbStG-a u predmetnom slučaju dovodi do toga da tužiteljica ne može odbiti čak ni samo dio obveza koje treba ispuniti i koje kao obveze nasljedstva u skladu s člankom 10. stavkom 5. točkom 2. ErbStG-a proizlaze iz nužnih dijelova koji pripadaju njezinoj majci i bratu. U slučaju da su ostavitelj ili tužiteljica u trenutku ostaviteljeve smrti imali prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj i kad bi zbog toga postojala neograničena porezna obveza (članak 2. stavak 1. točka 1. druga rečenica podtočka (a) ErbStG-a), tužiteljica bi od svojeg stjecanja zbog smrti u skladu s člankom 10. stavkom 5. točkom 2. ErbStG-a u potpunosti mogla odbiti nužne dijelove koji, kao obveze proizašle iz nasljedstva, pripadaju njezinoj majci i bratu.
39. Ovo vijeće smatra da je dvojbeno da je to različito postupanje između rezidenata i osoba koje ne borave u Njemačkoj, koje proizlazi iz članka 10. stavka 6. druge rečenice ErbStG-a, u skladu s člankom 63. stavkom 1. u vezi s člankom 65. UFEU-a. Sud je u pogledu nasljedstva već [**orig. str. 12.**] presudio da mjere koje su zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU- 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 dotične nekretnine nalaze i koja oporezuje njihov prijenos nasljeđivanjem (presude Suda od 23. veljače 2006., C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, t. 44.; od 17. listopada 2013., C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, t. 23. i od 26. svibnja 2016., C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, t. 28.). U skladu s tim, prilikom oporezivanja stjecanja zbog smrti nije dopušteno razlikovati između osobe koja je u trenutku svoje smrti rezident i osobe koja u tom trenutku nije rezident, primjerice na temelju propisa o

ograničenoj mogućnosti odbitka obveza (presude Suda od 11. prosinca 2003., C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, t. 76.; od 11. rujna 2008., C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, t. 46.; od 11. rujna 2008., C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, t. 38.).

[*omissis*]

RADNI DOKUMENT