

Predmet C-670/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

9. studenoga 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Finanzgericht Köln (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

2. rujna 2021.

Tužitelj:

BA

Tuženik:

Finanzamt X

Predmet glavnog postupka

Porez na nasljedstvo – Izračun – Nacionalni propis na temelju kojeg se oporezuje puna vrijednost nekretnine koja se nalazi u trećoj zemlji, dok se u pogledu nekretnine koja se nalazi u tuzemstvu, u državi članici Europske unije ili državi Europskog gospodarskog prostora oporezuje samo 90 % njezine vrijednosti – Usklađenost s člankom 63. i sljedećim člancima UFEU-a

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodno pitanje

Treba li članak 63. stavak 1. te članke 64. i 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis države članice o naplati poreza na nasljedstvo kojim se predviđa da se za izgrađeno zemljište koje je dio privatne imovine, koje se nalazi u trećoj zemlji (u ovom slučaju: u Kanadi) i iznajmljuje u svrhu stanovanja,

prilikom izračuna poreza na nasljedstvo uzima u obzir njegova puna vrijednost, dok se za nekretninu koje je dio privatne imovine, koja se nalazi u tuzemstvu, državi članici Europske unije ili državi Europskog gospodarskog prostora i iznajmljuje u svrhu stanovanja prilikom izračuna poreza na nasljedstvo uzima u obzir samo 90 % njezine vrijednosti?

Navedene odredbe međunarodnog prava

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter anderer Steuern, zur Verhinderung der Steuerverkürzung und zur Amtshilfe in Steuersachen (Sporazum između Savezne Republike Njemačke i Kanade radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i nekih drugih poreza, sprečavanja utaje poreza i pružanja pomoći u pogledu poreznih pitanja, u daljnjem tekstu: Sporazum o dvostrukom oporezivanju sklopljen s Kanadom iz 2001.), osobito članak 26. stavak 4.

Navedene odredbe prava Unije

UFEU, osobito članak 63. stavak 1. te članci 64. i 65.

Direktiva Vijeća od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora (taj je članak stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama)

Navedene nacionalne odredbe

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Zakon o porezu na nasljedstva i darove), kako je izmijenjen Gesetzm zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Zakon o reformi sustava oporezivanja nasljedstva i pravila procjene) od 24. prosinca 2008. (u daljnjem tekstu: ErbStG iz 2009.), osobito članak 13.c

Kratak prikaz činjenica i postupka

- 1 Ostavitelj koji je preminuo 2016. ostavio je u nasljedstvo tužitelju koji je bio njegov sin, među ostalim, nekretnine u Kanadi. Nekretnine koje se nalaze u Kanadi iznajmljuju se u svrhu stanovanja i dio su privatne imovine. Ostavitelj je za života imao boravište u Njemačkoj, gdje je u trenutku njegove smrti boravio i tužitelj. Tužitelj je prihvatio ostavštinu.
- 2 Tužitelj je zahtijevao da se prilikom oporezivanja nekretnine u Kanadi u skladu s člankom 13.c stavkom 1. ErbStG-a iz 2009. uzme u obzir samo 90 % njezine vrijednosti. Tuženi Finanzamt (Porezna uprava, Njemačka) odbio je taj zahtjev. Protiv toga podnesena je tužba sudu koji je uputio zahtjev.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 3 Na temelju članka 13.c stavka 1. ErbStG-a iz 2009., pod određenim uvjetima za izračun poreza na nasljedstvo treba uzeti u obzir samo 90 % vrijednosti nekretnine. Ta se odredba ne primjenjuje na nekretnine koja se nalaze u Kanadi samo zato što se ona isključivo odnosi na nekretnine koje se nalaze u tuzemstvu, državi članici Europske unije ili državi Europskog gospodarskog prostora (članak 13.c stavak 3. točka 2. ErbStG-a iz 2009.). Stoga uvijek treba uzeti u obzir punu vrijednost nekretnina koje se nalaze u trećoj zemlji, čak i ako te nekretnine ispunjavaju druge uvjete iz članka 13.c.
- 4 To može predstavljati ograničenje kretanja kapitala zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a.
- 5 Sud je već presudio da nasljedstva, koja se sastoje od prijenosa na jednu ili više osoba imovine koju je ostavila preminula osoba, ulaze u područje primjene rubrike XI. Priloga I. Direktivi 88/361 („Kretanja osobnog kapitala”) i da je u pogledu stjecanja za slučaj smrti, čak i ako se odnosi na nepokretnu imovinu, riječ o kretanju kapitala u smislu članka 63. UFEU-a (što se tiče članka 56. UEZ-a, vidjeti presudu od 15. listopada 2009., Fernandez, C- 35/08, EU:C:2009:625, t. 18.; što se tiče članka 63. UFEU-a, vidjeti presudu od 17. listopada 2013., Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, t. 20.).
- 6 Člankom 63. stavkom 1. UFEU-a zabranjuju se sve mjere koje mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u nekoj državi članici ili u trećoj zemlji ili pak rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (vidjeti presudu od 22. siječnja 2009., Steko Industriemontage, C- 377/07, EU:C:2009:29, t. 23.). Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, to se odnosi i na mjere koje mogu odvratiti porezne obveznike od toga da zadrže imovinu koja se nalazi u nekoj drugoj državi članici ili trećoj zemlji.
- 7 Stoga se čini da mjera kojom se ograničava slobodno kretanje kapitala na način da se smanjuje vrijednost nasljedstva jer je porez na nasljedstvo veći zato što se imovina nalazi u trećoj zemlji predstavlja ograničenje koje je u načelu zabranjeno.
- 8 Dvojbeno je je li takvo ograničenje slobodnog kretanja kapitala dopušteno u okviru klauzule o mirovanju (*standstill*) iz članka 64. stavka 1. UFEU-a ili se može opravdati na temelju članka 65. UFEU-a.
- 9 Članak 64. stavak 1 UFEU-a očito se ne može primijeniti na povlastice iz članka 13.c ErbStG-a iz 2009., s obzirom na to da one još nisu postojale 31. prosinca 1993. Naime, te su povlastice prvi put uvedene u njemački pravni poredak s učinkom od 1. siječnja 2009.
- 10 U skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, odredbe članka 63. UFEU-a ne dovode u pitanje pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se razlikuju porezni obveznici koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala.

- 11 Prema sudskoj praksi Suda, tu odredbu prema treba usko tumačiti jer predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala. Ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom (presude od 17. siječnja 2008., Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, t. 40.; od 11 rujna 2008., Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, t. 57.; od 11. rujna 2008., Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, t. 51. i od 22. travnja 2010., Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, t. 32.). Naime, iznimka iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a sama je ograničena člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, u skladu s kojim nacionalne odredbe iz članka 65. stavka 1. UFEU-a ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63. UFEU-a (presude od 17. siječnja 2008., Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, t. 41.; od 11. rujna 2008., Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, t. 58. i od 22. travnja 2010., Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, t. 33.).
- 12 Nacionalni porezni propis kojim se radi izračuna poreza na nasljedstvo pravi razlika ovisno o tome nalazi li se imovina u tuzemstvu, državi članici Europske unije ili državi Europskog gospodarskog prostora ili pak u trećoj zemlji može biti u skladu s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala samo ako se razlika u postupanju odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana važnim razlogom u općem interesu (ustaljena sudska praksa, vidjeti presude od 30. lipnja 2016., Feilen, C- 123/15, EU:C:2016:496 i od 17. listopada 2013., Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662).
- 13 Sud koji je uputio zahtjev smatra da su činjenice u ovom predmetu, koje se odnose na nekretninu koja se nalazi u trećoj zemlji, objektivno usporedive sa situacijom u kojoj se ta imovina nalazi u tuzemstvu ili u državi članici Europske unije. Činjenice se razlikuju samo s obzirom na mjesto gdje se nalazi nekretnina. Međutim, čini se da sama činjenica da se nekretnina nalazi u inozemstvu ne opravdava nepovoljnije postupanje u pogledu oporezivanja (vidjeti po analogiji presudu od 22. travnja 2010., Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 38.). To osobito vrijedi zato što se u slučajevima potpunog oporezivanja s nekretninama koje se nalaze u trećim državama izvan EGP-a na temelju članka 10. stavka 1. ErbStG-a iz 2009. prilikom oporezovog stjecanja postupa na isti način. Ako zakonodavac stjecatelje te imovine izjednačava sa stjecateljima imovine u tuzemstvu i/ili imovine unutar EGP-a, sud koji je uputio zahtjev smatra da taj zakonodavac ne smije različito postupati prema stjecateljima tako da u okviru tog oporezivanja uzima u obzir smanjene vrijednosti nekretnina.
- 14 Dvojbenim se čini i opravdanje ograničenja u skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (b) UFEU-a, osobito radi sprečavanja povreda nacionalnih zakona i propisa u području poreznog prava, s obzirom na to da se člankom 26. stavkom 4. Sporazuma o dvostrukom oporezivanja sklopljenog s Kanadom iz 2001. predviđa da se razmjena informacija između Njemačke i Kanade može uzeti u obzir za sve poreze naplaćene u državi ugovornici. Sud koji je uputio zahtjev ne smatra da je očito da prilikom te razmjene informacija dolazi do poteškoća.

- 15 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se ne mogu utvrditi ni važni razlozi u općem interesu u smislu članka 65. stavka 2. UFEU-a kojima se objektivno može opravdati ograničenje.

RADNI DOKUMENT