Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MELCHIORA WATHELETA
od 17. ožujka 2016.[1]

Predmet C-123/15

Max-Heinz Feilen
protiv
Finanzamt Fulda

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Slobodno kretanje kapitala – Porez na nasljedstvo – Propis države članice koji predviđa smanjenje poreza na nasljedstvo kada nasljedstvo obuhvaća imovinu koja je već tijekom prethodnih deset godina bila predmet nasljedstva u toj državi članici – Imovina naslijeđena i oporezovana u drugoj državi članici“

1. Zahtjev za prethodnu odluku, koji je podnio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud), odnosi se na tumačenje članka 63. stavka 1. UFEU-a i članka 65. UFEU-a Zahtjev je podnesen u okviru spora između M.-H. Feilena i Finanzamta Fulda (porezna uprava u Fuldi) u svezi s odbijanjem, od strane potonjeg, njegova zahtjeva za smanjenje poreza na nasljedstvo koji se primjenjuje na nasljeđivanje njegove majke.

I – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

2. Članak 1. stavak 1. Direktive 88/361/EEZ[2] određuje:

„Ne dovodeći u pitanje sljedeće odredbe, države članice ukidaju ograničenja na kretanja kapitala između osoba rezidenata u državama članicama. Radi olakšanja primjene ove Direktive, kretanja kapitala klasificirana su u skladu s nomenklaturom u Prilogu 1.”

3. U Prilogu I. Direktivi 88/361/EEZ, u kojemu se navode kretanja kapitala, u rubrici XI., naslovljenoj „Kretanja osobnog kapitala”, nalaze se nasljedstva i ostavštine.

1 — Izvorni jezik: francuski

2 — Direktiva od 24. lipnja 1988., za provedbu članka 67. Ugovora (SL L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.)

B – *Njemačko pravo*

4. Sljedeće odredbe Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetza ((Zakon o porezu na nasljedstvo i darovanje,)[3] primjenjuju se na porezno razdoblje 2007.

5. Članak 1. stavak 1. točka 1. ErbStG-a predviđa da su nasljedstva obuhvaćena tim zakonom kao oporezive transakcije.

6. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama 1. do 3. ErbStG-a, porezna obveza se primjenjuje:

„1. U slučajevima iz članka 1. stavka 1. točaka 1. do 3., na ukupno nasljedno pravo, ako su preminula osoba, na dan smrti, [...] ili stjecatelj, na dan nastanka oporezivog događaja, imali boravište. Osobama s boravištem smatraju se:

(a) fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na državnom području,

[…]

3. U svim ostalim slučajevima, na naslijeđena dobra od kojih se sastoji domaća imovina u smislu članka 121. Zakona o ocjenjivanju (Bewertungsgesetz).”

7. Članak 15. ErbStG-a definira porezne razrede: Stavak 1. tog članka glasi :

„Ovisno o postojećem osobnom odnosu između korisnika i preminule osobe ili darovatelja, valja razlikovati sljedeća tri porezna razreda:

Porezni razred I.:

1. Bračni drug i partner,

2. Djeca i djeca bračnog druga.”

8. Glede smanjenja poreza na nasljedstvo, članak 27. ErbStG-a predviđa sljedeće odredbe:

3 — Odredbe koje proizlaze iz verzije objavljene 27. veljače 1977. (Bundesgesetzblatt 2007 I, str. 378.) i zadnji put izmijenjene Zakonom o izvršenju proračuna (Haushaltsbegleitgesetz) od 29. prosinca 2003. (Bundesgesetzblatt 2003 I, str. 3076.)

„(1) Kada osobe obuhvaćene poreznim razredom I. nasljeđivanjem stječu imovinu koju su tijekom deset godina koje su prethodile tom stjecanju već stekle osobe obuhvaćene tim poreznim razredom i koja je oporezovana porezom na nasljedstvo na temelju ovoga Zakona, iznos poreza koji treba platiti smanjuje se, u skladu s odredbama stavka 3., na sljedeći način:

za ...%	kada je proteklo vrijeme između dvaju razdoblja unutar kojih je porezna obveza nastala
50	manje od godinu dana
45	veće od godinu dana, ali manje od dvije godine
40	veće od dvije godine, ali manje od tri godine
35	veće od tri godine, ali manje od četiri godine
30	veće od četiri godine, ali manje od pet godina
25	veće od pet godina, ali manje od šest godina
20	veće od šest godina, ali manje od osam godina
10	veće od osam godina, ali manje od deset godina

(2) […]

(3) Smanjenje iz stavka 1. ne smije prelaziti iznos koji proizlazi iz primjene postotaka navedenih u stavku 1. za porez na nasljedstvo koji je prethodni stjecatelj platio za stjecanje iste imovine.

II – Činjenice u glavnom postupku i prethodno pitanje

9. M.-H. Feilen, s boravištem u Njemačkoj, jedini je nasljednik svoje majke preminule 2007. u istoj državi članici, u kojoj je bilo i njezino posljednje boravište. Majčina ostavina sastojala se u bitnome od ostavine njezine kćeri preminule 2004. u Austriji, gdje je boravila i majka do smrti svoje kćeri. Budući da je raspodjela kćerine ostavine provedena u Austriji tek nakon majčine smrti, poreze na to nasljedstvo, u iznosu od 11 961,91 eura, platio je M.-H. Feilen.

10. U svojoj poreznoj prijavi, izvršenoj u Njemačkoj, a koja se odnosila na ostavinu njegove majke, M.-H. Feilen je, s jedne strane, prikazao porez na nasljedstvo plaćen u Austriji kao dug iz nasljedstva i, s druge strane, zatražio smanjenje njemačkog poreza na nasljedstvo na temelju članka 27. ErbStG-a. U svojem mišljenju od 28. listopada 2009., Porezna uprava u Fuldi odbila je od porezne osnovice porez na nasljedstvo plaćen u Austriji, ali je odbila dodijeliti smanjenje poreza na nasljedstvo.

11. Finanzgericht (Financijski sud) odbio je tužbu koju je M.-H. Feilen podnio protiv odluke Porezne uprave u Fuldi prvenstveno iz razloga što članak 27. stavak 1. ErbStG-a pretpostavlja prethodno stjecanje nasljeđivanjem koje podliježe porezu na nasljedstvo na temelju tog zakona i što to nije bio slučaj u ovom predmetu, jer prethodno majčino stjecanje ostavine svoje kćeri nije dovelo do primjene poreza na nasljedstvo u Njemačkoj [4].

12. Sud koji je uputio zahtjev, pred kojim je podnesena „revizija”, izražava dvojbe glede usklađenosti članka 27. ErbStG-a s pravom Unije.

4 — Majka i kći nisu u trenutku smrti kćeri imale boravište u Njemačkoj u smislu članka 2. stavka 1. točke 1. ErbStG-a te je kćerina ostavina sadržavala samo stranu imovinu u smislu članka 2. stavka 3. ErbStG-a (za razliku od „domaće” imovine.).

13. Primjećuje, najprije, da nasljedstvo tužitelja u glavnom postupku može biti obuhvaćeno odredbama prava Unije koje se odnose na slobodno kretanje kapitala. Naime, nasljedstva, koja se sastoje od prijenosa na jednu ili više osoba imovine koju je za sobom ostavila preminula osoba, ulaze u područje primjene rubrike XI. Priloga I. Direktivi 88/361 i čine stoga kretanja kapitala u smislu članka 63. UFEU-a, osim u slučajevima kada su njegovi sastavni elementi ograničeni unutar jedne države članice [5]. Stav je tog suda da se nasljeđivanje M.-H. Feilena ne smije smatrati čisto domaćom transakcijom, jer je stekao imovinu svoje majke, koja se sastoji uglavnom od ostavine njezine kćeri u Austriji, dakle, strane imovine.

14. Kao drugo, sudu koji je uputio zahtjev navodi da odbijanje dodjele smanjenja poreza na nasljedstvo primjenom članka 27. stavka 1. ErbStG-a može predstavljati ograničenje slobode kretanja kapitala, jer uzrokuje smanjenje vrijednosti nasljedstva koje se sastoji od imovine koja podliježe porezu na strano nasljedstvo [6]. Međutim, ima sumnje u tom pogledu, s obzirom na presudu Block (C-67/08, EU:C:2009:92) u kojoj je, u slučaju dvostrukog oporezivanja, isključeno postojanje ograničenja kretanja kapitala koje proizlazi iz ErbStG-a na temelju činjenice da države članice nemaju obvezu prilagoditi svoje porezne sustave s različitim poreznim sustavima drugih država članica i uživaju, pod uvjetom poštovanja prava Unije, određenu autonomiju u tom području.

15. Kao treće, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje mogućeg opravdanja takvog ograničenja. U okviru toga, pita se, s jedne strane, uspostavlja li članak 27. stavak 1. ErbStG-a razliku u postupanju dopuštenu na temelju članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a ili proizvoljnu diskriminaciju zabranjenu člankom 65. stavkom 3. UFEU-a i, s druge strane, je li ograničenje koje nameće opravdano važnim razlogom u općem interesu čija je svrha sačuvati usklađenost njemačkog poreznog sustava.

16. U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud)odlučio prekinuti postupak i Sudu postaviti sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se slobodno kretanje kapitala iz članka 63. stavka 1. UFEU-a u vezi s člankom 65. UFEU-a propisu države članice koji, za slučaj nasljeđivanja od strane osoba iz određenog poreznog razreda, predviđa smanjenje poreza na nasljedstvo ako ostavina sadržava imovinu koju su tijekom prethodnih deset godina prije tog stjecanja stekle osobe iz tog poreznog razreda i ako je to prethodno stjecanje već bilo oporezovano porezom na nasljedstvo u toj državi članici, dok je sniženje poreza na nasljedstvo isključeno ako je prethodno stjecanje bilo oporezovano porezom na nasljedstvo u drugoj državi članici?”

III – Postupak pred Sudom

17. Očitovanja su podnijeli M.-H. Feilen, njemačka i španjolska vlada te vlada Ujedinjene Kraljevine, kao i Europska komisija. Sve su stranke, osim španjolske vlade, saslušane na raspravi 27. siječnja 2016.

IV – Ocjena

A – *Sažetak očitovanja stranaka*

18. M.-H. Feilen predlaže Sudu da na postavljeno pitanje odgovori potvrdno. Tvrdi da, u skladu sa sudskom praksom Suda, nasljeđivanje spada u slobodno kretanje kapitala. Nadalje, smatra da situacija iz glavnog postupka nije usporediva s onom iz presude Block (C-67/08, EU:C:2009:92), jer u ovom predmetu nije riječ o usporednom oporezivanju, koje ima kumulativni učinak, nego isključivo o

5 — Presuda Welte (C-181/12, EU:C:2013:662)

6 — Presuda Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148, t. 41.)

poveznici ranijeg nasljeđivanja s nacionalnim poreznim sustavom. Usto, tvrdi da se ograničenje ne može opravdati važnim razlozima od općeg interesa, odnosno očuvanjem usklađenosti njemačkog poreznog sustava, jer ne postoji izravna veza između porezne pogodnosti (dodjela smanjenja poreza na nasljedstvo) i poreznog tereta (oporezivanje prethodnog nasljedstva). Naime, smanjenje poreza na nasljedstvo ne dodjeljuje se s obzirom na domaći povrat poreza koji je ranije izvršen.

19. Njemačka vlada, međutim, predlaže Sudu da na postavljeno pitanje odgovori niječno.

20. Naime, smatra da predmetna nacionalna odredba ne predstavlja ograničenje kretanja kapitala, jer pad vrijednosti nasljedstva koje se sastoji od strane imovine ne proizlazi iz primjene navedene odredbe, a time i oporezivanja u Njemačkoj, nego iz usporednog izvršavanja porezne nadležnosti od strane Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije. Njemačka vlada smatra, dakle, da se utvrđenje iz presude Block (C-67/08, EU:C:2009:92) može prenijeti na ovaj predmet u smislu da Savezna Republika Njemačka nema obvezu uskladiti svoj porezni sustav kako bi vodila računa o porezu na nasljedstvo naplaćenom u drugim državama članicama, čak i ako to dovodi do dvostrukog oporezivanja nasljedstva.

21. Podredno, njemačka vlada tvrdi da navodno razlikovanje iz članka 27. stavka 1. ErbStG-a između ranijeg nasljedstva oporezovanog u Njemačkoj i ranijeg nasljedstva oporezovanog u drugoj državi članici ne dovodi do zabranjene diskriminacije, jer domaći i prekogranični slučajevi nisu usporedivi, s obzirom na to da Savezna Republika Njemačka nema isti porez za ta dva slučaja.

22. Španjolska vlada također predlaže davanje niječnog odgovora na postavljeno pitanje. Inzistira na postojanju važnog razloga od općeg interesa kojim se opravdava razlika iz članka 27. ErbStG-a o mjestu u kojem je imovina oporezovana, konkretnije na potrebi očuvanja usklađenosti njemačkog poreznog sustava.

23. Vlada Ujedinjene Kraljevine slaže se s tim. Smatra da predmetno njemačko zakonodavstvo ne stvara nikakvo ograničenje slobode kretanja kapitala jer Savezna Republika Njemačka nije na stranu imovinu majke tužitelja u glavnom postupku nametnula viši porez na nasljedstvo od onog koji nameće na dobra koja se nalaže isključivo u Njemačkoj. Naime, prema mišljenju Vlade Ujedinjene Kraljevine, to zakonodavstvo nameće viši porez na nasljedstvo samo ako dobra, bez obzira na to gdje se nalaze, nisu tijekom prethodnih deset godina podlijegala njemačkom porezu na nasljedstvo. U tim okolnostima, ocjenjuje da je situacija u ovom predmetu analogna onoj u presudi Block (C-67/08, EU:C:2009:92), s obzirom na to da je dvostruko oporezivanje rezultat toga da dvije države članice usporedno izvršavaju svoju poreznu nadležnost.

24. Ujedinjena Kraljevina također tvrdi da je navodno ograničenje slobodnog kretanja kapitala opravdano potrebom očuvanja usklađenosti njemačkog poreznog sustava, čime zauzima isti stav kao i druge vlade o postojanju izravne veze između porezne pogodnosti i određenog poreznog davanja.

25. *Komisija* predlaže Sudu da na postavljeno pitanje odgovori potvrdno.

26. Komisija smatra da članak 27. ErbStG-a sadržava ograničenje kretanja kapitala jer, davanjem prednosti stjecanju nasljeđivanjem „domaće” imovine koja je već oporezovana u Njemačkoj, pridonosi smanjenju vrijednosti naslijeđene imovine koja potječe iz druge države članice[7]. Budući da potonja imovina podliježe višem porezu nego „domaća” imovina, ulaganja u drugoj državi članici, zadržavanje tih ulaganja u toj državi i njihovo prenošenje na nasljednika u Njemačkoj čine se manje interesantnim za preminulu osobu i nasljednika. U tom kontekstu, Komisija navodi da rješenje iz presude Block (C-67/08, EU:C:2009:92) nije primjenjivo jer činjenice u ovom predmetu nisu usporedive.

7 — Pozvao se na presudu Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, t. 30. i prateće točke).

27. Naposljetku, Komisija smatra da se ne može smatrati da je predmetna mjera opravdana na temelju članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a. Ne postoji objektivno nikakva razlika u situaciji kojom bi se opravdala porezna nejednakost glede razine poreza na nasljedstvu koji se duguje na temelju domaće imovine i strane imovine, jer je izračun poreza u oba slučaja vezan za vrijednost dobara uključenih u nasljedstvo. Činjenicu da se porezna olakšica dodjeljuje samo za domaću imovinu ne nameće *ratio legis* članka 27. EbrStG-a, čija je svrha izbjegavanje pretjeranog umanjenja obiteljske imovine u slučaju stjecanja nasljeđivanjem u relativno kratkom razdoblju, bez obzira na to gdje se imovina nalazi.

28. Opravdanje potrebom očuvanja usklađenosti poreznog sustava također nije, prema Komisiji, moguće u ovom slučaju, jer se porezno opterećenje ne temelji na poreznom obvezniku koji koristi porezne povlastice [8], s obzirom na to da je obveznik prvog poreza u Austriji tužitelj u glavnom postupku kao pravni sljednik preminule osobe, dok je on sam obveznik poreza na drugo nasljedstvo u Njemačkoj.

B – *Analiza*

1. Je li nasljedstvo o kojem je riječ u glavnom postupku obuhvaćeno pravom Unije, posebice slobodnim kretanjem kapitala?

29. Kao što je sam Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) naveo u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, navedeno pitanje jasno traži potvrdan odgovor.

30. Podsjetimo odmah da, u skladu sa stalnom sudskom praksom, ako izravno oporezivanje pripada nadležnosti država članica, one to ipak moraju činiti uz poštovanje prava Unije [9].

31. Iz ustaljene sudske prakse također proizlazi da „nasljedstva, koja se sastoje od prijenosa na jednu ili više osoba imovine koju je ostavila preminula osoba, a koja su obuhvaćena rubrikom XI. Priloga I. Direktivi 88/361, naslovljenog „Kretanja osobnog kapitala", predstavljaju kretanja kapitala u smislu članka 63. UEZ-a, osim u slučajevima u kojima se njegovi sastavni elementi nalaze isključivo unutar jedne države članice" [10].

32. Zbog stjecanja strane (austrijske) imovine, nasljedstvo M.-H. Feilena ne može se smatrati čisto domaćom transakcijom.

33. Iz toga slijedi da treba nadalje ispitati predstavlja li nacionalni propis poput onog u glavnom postupku ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

2. Predstavlja li članak 27. stavak 1. ErbStG-a ograničenje slobodnog kretanja kapitala?

34. Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala pretpostavlja da se razlika u poreznom tretmanu primjenjuje na objektivno usporedive situacije.

8 — Komisija se oslanja na presudu Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 60.).

9 — Presude Komisija/Francuska (C-334/02, EU:C:2004:129, t. 21.); Komisija/Grčka (C-155/09, EU:C:2011:22, t. 39.) i Komisija/Austrija (EU:C:2011:399, t. 23.)

10 — Vidjeti, među ostalim, presude Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, t. 58.); van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131-, t. 40. do 42.), Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, t. 22.), i Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 20.). Za druge primjere u području poreza na nasljedstvo (odnosno darovanje) vidjeti, među ostalim, presude Geurts i Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Eckelkamp i dr. (C-11/07, EU:C:2008:489), Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490), Block (C-67/08, EU:C:2009:92), Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65), Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), Komisija/Španjolska (C-127/12, EU:C:2014:2130), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148), Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), i Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Vidjeti također predmete u tijeku: Hünnebeck, C-479/14 (moje mišljenje pročitano je 18. veljače 2016.), i Sparkasse Allgäu, C-522/14 (vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u predmetu Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)).

35. Podsjećam 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 mjesta ulaganja svojeg kapitala". To odstupanje od temeljnog načela slobode kretanja kapitala mora se tumačiti strogo i ne smije predstavljati sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikriveno ograničenje slobodnog kretanja kapitala i plaćanja kao što je definirano u članku 63. UFEU-a. Nejednakost u postupanju ne može se smatrati sukladnom odredbama Sporazuma o slobodnom kretanju kapitala samo, kao prvo, ako se nejednakost u postupanju odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive; ili, kao drugo, ako je opravdana važnim razlogom od općeg interesa [11].

36. U ovom slučaju, razlika u poreznom tretmanu je očigledna.

37. Prema tome, kao i Bundesfinanzhof, iz načela da se predmetna odredba mora tumačiti u smislu da se porezna pogodnost dodjeljuje samo ako je prethodno stjecanje oporezovano u Njemačkoj, zaključujem, naime, da taj propis daje prednost stjecanju nasljeđivanjem „domaće imovine" (od strane osoba iz „poreznog razreda I." [12]), koja je već obuhvaćena porezom na nasljedstvo u Njemačkoj prilikom ranijeg stjecanja na temelju smrti, u odnosu na stjecanja nasljeđivanjem „strane imovine" čije prethodno stjecanje nije bilo oporezovano u Njemačkoj, nego u drugoj državi članici.

38. Prije donošenja zaključka o tome postoji li ograničenje slobodnog kretanja kapitala, korisno je pozvati se na nekoliko presuda Suda koje uvelike navode stranke jer se odnose na njemačko zakonodavstvo u području poreza na nasljedstvo.

39. U presudi Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, t. 32.) [13], Sud je utvrdio da „[u] ovom slučaju, nacionalne odredbe o kojima je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da dovode do toga da nasljedstvo koje se sastoji od poljoprivrednog i šumskog dobra koje se nalazi u drugoj državi članici podliježe, u Njemačkoj, višem porezu na nasljedstvo od onog koji bi se primjenjivao da se ta dobra nalaze na državnom području potonje države članice, imaju za učinak ograničavanje kretanja kapitala smanjenjem vrijednosti nasljedstva koje se sastoji od takve imovine koja se nalazi izvan državnog područja Njemačke".

40. Sud je također bio pozvan ispitati njemački propis ErbStG u presudama Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 25.), i Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148, t. 43.) koji, s obzirom na to da primjenu odbitka na poreznu osnovicu predmetne nekretnine čini zavisnom od boravišta preminule osobe ili nasljednika u trenutku smrti, dovodi do toga da nasljeđivanja između nerezidenata koja sadržavaju takvo dobro podliježu većem poreznom opterećenju od onih koja uključuju najmanje jednog rezidenta i stoga ima za učinak smanjenje vrijednosti navedenog nasljedstva [14].

11 — Vidjeti presude Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, t. 43.); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 29.), i Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, t. 45.).

12 — U skladu s člankom 15. stavkom 1. ErbStG-a, u svrhu nasljeđivanja, srodnici umrloga koji su spadaju u „porezni razred I." su bračni drugovi i partneri, djeca i djeca bračnog druga, potomci djece i djece bračnog druga, kao i preci.

13 — Vidjeti O'Shea, T., ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules, Tax Notes International, February 11, 2008, str. 468. i sljedeće str.; Michel, V., Impôt sur les successions et situation du bien imposé, Europe, mars 2008, str.. 16; Leistentritt, M., Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr, ELR 7-8/2008, str. 271. i sljedeće str.; Kemmeren, E. C. C. M., The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands, ECJ - Recent Developments in Direct Taxation 2012 (Ed. Linde Verlag, Beč) 2013, str. 147.-164.

14 — Vidjeti, u svezi s ErbStG-om i pitanjem njegove usklađenosti s pravom Uniji, među ostalim, Fraberger, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, str. 302., Tumpel, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, str. 27., Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?, RdW 2005, str. 449., Fellner, Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?, SWK 2006, str. 571., Fraberger/Burgstaller/Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2007, str. 707. (715.), i Petritz, M., ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer, RdW 2008/125, str. 174.

41. U tim spisima, država boravišta preminule osobe nametala je na stranu imovinu viši porez na nasljedstvo od onoga koji bi bio nametnut da su se dobra od kojih se sastoji nasljedstvo nalazila isključivo u državi članici preminule [15] (pri čemu je država oporezivala dvije imovine) ili različito izračunavao odbitak ili poreznu osnovicu u slučaju darovanja nekretnine koja se nalazi u Njemačkoj, u skladu s tim ima li darovatelj ili obdarenik boravište u Njemačkoj (pri čemu se u oba slučaja dugovao porez na darovanje) [16].

42. U te tri presude, Sud je utvrdio da ne postoji nikakva objektivna razlika između situacije u kojoj nijedna osoba nema boravište u Njemačkoj i one u kojoj najmanje jedna od njih ima boravište u navedenoj zemlji ili, pak, između nasljedstva koje sadržava dobro koje se nalazi u Njemačkoj i onog kod kojeg se dobro nalazi u drugoj državi članici, jer je iznos poreza na nasljedstvo koji se odnosi na nekretnine u Njemačkoj bio izračunat na temelju ErbStG-a, na temelju vrijednosti te nekretnine i osobne veze između preminule osobe i nasljednika. Ni jedan ni drugi od tih kriterija ne ovisi o mjestu boravišta stranaka ili mjesta gdje se imovina nalazi. Nikakva objektivna razlika između tih situacija ne može, dakle, učiniti sukladnom s Ugovorom razliku u poreznom tretmanu koji je na njih primijenjen.

43. Više stranaka je također navelo presudu Block (C-67/08, EU:C:2009:92), a njemačka vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine smatrale su da je primjenjiva *mutatis mutandis* na ovaj predmet. U tom predmetu, gđa Block, s boravištem u Njemačkoj, bila je primorana na dobra koja se nalaze u Španjolskoj, a koja je naslijedila, platiti njemački porez na nasljedstvo, bez mogućnosti odbitka poreza na nasljedstvo plaćenog u Španjolskoj, jer Savezna Republika Njemačka i Kraljevina Španjolska nemaju između sebe nikakav sporazum u svrhu sprječavanja dvostrukog oporezivanja u području nasljeđivanja.

44. Sud je u tom predmetu utvrdio da ne postoji ograničenje slobodnog kretanja kapitala smatrajući da je pravno dvostruko oporezivanje poput onog o kojem je bilo riječ bilo rezultat usporednog izvršavanja porezne nadležnosti dviju država članica.

45. Prema mojem mišljenju, ovaj se predmet razlikuje od gore navedenih presuda.

46. S jedne strane, slučaj pravnog dvostrukog oporezivanja koji je doveo do presude Block (C-67/08, EU:C:2009:92) karakterizira odsutnost različitog poreznog tretmana, jer je njemačko zakonodavstvo na isti način tretiralo sve porezne obveznike. Istina je da bi gospođa Block platila manje poreza da se sva njezina imovina nalazila u Njemačkoj, no za nepovoljan položaj u kojem se našla nije odgovorno njemačko pravo. On proizlazi, naime, iz usporednog izvršavanja porezne nadležnosti dviju država članica [17].

47. S druge strane, nasuprot predmetima u kojima su donesene presude Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), i Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148), ovaj predmet ne karakterizira odsutnost objektivne usporedivosti situacija, odnosno one poreznog obveznika s prebivalištem u Njemačkoj koji je naslijedio imovinu koja je već tijekom prethodnih deset godina bila oporezovana u Njemačkoj i situacije drugog poreznog obveznika također s boravištem u Njemačkoj koji je naslijedio imovinu koja je već tijekom istog razdoblja bila predmet oporezivanja, ali u drugoj državi članici.

15 — Presuda Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, t. 32.), i mišljenje nezavisnog odvjetnika Mazáka u predmetu Jäger (C 256/06, EU:C:2007:500, t. 35.)

16 — Presude Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 25.) i Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148, t. 43.)

17 — Presude Kerckhaert i Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, t. 20.), i Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, t. 26. i prateće točke)

48. Želio bih ovdje iznijeti neka razmatranja koja sam posvetio tom problemu usporedivosti u mojem mišljenju u predmetu Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, t. 37. do 40.):

„37. [...] odgovarajuće situacije rezidenata i nerezidenata nisu usporedive s obzirom na porezni sustav neke države članice ako ta država članica nema pravo ili ne ostvaruje ovlast oporezivanja nerezidenata [18].

38. Taj isti zahtjev primjenjuje presumpciju koju je Sud istaknuo u presudi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24.), prema kojoj se „stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici ne nalaze u situaciji koja se može usporediti s rezidentnim stalnim poslovnim jedinicama *u pogledu mjera koje ta država članica propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog društva* (presuda Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24.) [19].

39. Ideja nije nova. Tako je u presudi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) Sud već utvrdio da fizičke osobe, dioničari društva majke koje nije rezident u Ujedinjenoj Kraljevini ne mogu koristiti istu poreznu pogodnost kao i fizičke osobe, dioničari društva majke koje jest rezident u Ujedinjenoj Kraljevini na dividende koje plaćaju rezidentna društva kćeri u Ujedinjenoj Kraljevini kada nikakav britanski porez nije bio naplaćen na izlazne dividende. Sud je naveo u svojoj presudi da bi bilo drugačije da je, na temelju sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili na temelju jednostrane odluke, Ujedinjena Kraljevina zadržala pravo oporezivanja izlaznih dividendi na britanski porez na dobit.

40. S obzirom na ova razmatranja, Sud je utvrdio da se članci 49. i 63. UFEU-a „ne protive tomu da država članica, kada društvo koje je rezident u toj državi članici isplaćuje dividende, dodijeli društvima primateljima tih dividendi koji su također rezidenti u toj državi članici poreznu pogodnost koja odgovara udjelu poreza koji je platilo društvo isplatitelj na isplaćeni profit, ali je ne dodijeli društvima primateljima koji su rezidenti u drugoj državi članici i koji ne podliježu porezu u prvonavedenoj državi u odnosu na te dividende [20].”

49. Zaključio sam da, „budući da ne može biti porezne pogodnosti ako nema ovlasti oporezivanja [21], situacija društva kao što je Timac Agro ne čini mi se usporediva s onom društva sa sjedištem u Njemačkoj, a koje ima stalnu poslovnu jedinici u toj istoj državi članici [22] (točka 74. navedenog mišljenja).

50. Drugim riječima, odlučujući kriterij pri utvrđivanju objektivne usporedivosti nacionalnih i prekograničnih situacija jest postojanje prava oporezivanja za državu članicu o kojoj je riječ u tim dvjema situacijama [23].

18 — Ta je ideja potvrđena u točki 65. presude Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829): „s obzirom na to da Savezna Republika Njemačka nema nikakvu nadležnost nad prihodima takve stalne poslovne jedinice i da odbijanje tih gubitaka više nije dopušteno u Njemačkoj, situacija stalne poslovne jedinice smještene u Austriji nije u pogledu mjera koje Savezna Republika Njemačka propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog društva usporediva s onom stalne poslovne jedinice smještene u Njemačkoj.

19 — Vidjeti točke 27. i 64. presude Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

20 — Presuda Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, t. 74.). Za noviji predmet u kojem je Sud utvrdio da objektivna razlika u situaciji proizlazi iz odricanja države članici da izvrši svoju poreznu nadležnost nad dividendama koje su isplatila rezidentna društva u drugoj državi članici nakon sklapanja sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, vidjeti presudu Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 80. do 82.).

21 — U skladu s načelom navedenim u t. 24. presude Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) i ranije primijenjenog u presudi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773)

22 — Taj zaključak vrijedi samo za porezno razdoblje 1999. (drugo prethodno pitanje u predmetu u kojem je donesena presuda Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) jer je, za prethodne godine, izvšena porezna ovlast te je stoga postojala usporedivost (prvo prethodno pitanje). U točki 28. navedene presude, Sud je smatrao (što potvrđuje moje mišljenje) da je davanjem iste predmosti stalnim poslovnim jedinicama nerezidentima kao i stalnim poslovnim jedinicama rezidentima došlo do „asimilacije” i stoga do usporedivih situacija.

23 — Presude od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24.) i Timac Argo Deutschland (EU:C:2015:829, t. 65.)

51. Ti se zaključci mogu prenijeti na ovaj predmet. Naime, kao što je njemačka vlada ispravno naglasila, u okviru čisto domaće situacije, sve transakcije stjecanja, kako prethodnog stjecanja tako i druge transakcije stjecanja, spadaju u poreznu nadležnost Njemačke. Međutim, u okviru prekogranične situacije, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, Savezna Republika Njemačka nije imala pravo oporezivanja prethodnog stjecanja, jer se njezina porezna nadležnost odnosi samo na drugo stjecanje. Prilikom izvršavanja svoje porezne nadležnosti, uključujući i primjenu smanjenja predviđenih u članku 27. ErbStG-a, Savezna Republika Njemačka nije dužna uzeti u obzir (ranija) stjecanja, koja ne spadaju u njezinu poreznu nadležnost.

52. Drugačije rečeno, Savezna Republika Njemačka ne daje prednost, u odnosu na porez na nasljedstvo, domaćoj imovini u odnosu na stranu imovinu koju bi također oporezivala. U ovom slučaju, ona ne oporezuje stranu imovinu.

53. S obzirom na nepostojanje usporedivosti situacija, razlika u poreznom tretmanu ne predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

3. Podredno: postojanje opravdanja

54. U slučaju da Sud utvrdi da postoji usporedivost situacija, a time i ograničenje, smatram da bi ono u svakom slučaju bilo opravdano važnim razlogom od općeg interesa.

55. U nastavku ću analizirati dva razloga istaknuta u pisanim očitovanjima i na raspravi, odnosno poreznu usklađenost njemačkog sustava i potrebu osiguravanja ujednačene raspodjele ovlasti oporezivanja.

a) Porezna usklađenost

56. Sud je već priznao da potreba očuvanja usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje izvršavanja sloboda kretanja koje su zajamčene Ugovorom [24].

57. U tom okviru, zahtijevao je da za istog poreznog obveznika i za isti porez, odnosni porezni sustav stvara izravnu vezu između odnosne porezne pogodnosti i određenog poreznog davanja [25]. Ispitat ću ta tri uvjeta, pri čemu je najvažniji onaj koji se odnosi na izravnu vezu između porezne pogodnosti i poreznog davanja.

i) Izravna veza između odnosne porezne pogodnosti i određenog poreznog davanja

58. Donošenjem članka 27. ErbStG-a, njemački zakonodavac predvidio je iz razloga pravičnosti mjeru na temelju koje se njemačka porezna tijela odriču dijela poreza na nasljedstvo koji im pripada na temelju stjecanja, *zbog toga što je već za istu imovinu naplatio porez na nasljedstvo prilikom prethodnog stjecanja*, do kojeg je došlo tijekom prethodnih deset godina, pri čemu se s brojem godina porezno smanjenje postupno umanjuje.

24 — Presude Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, t. 21.); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 43.); Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793, t. 77.); Komisija/Mađarska (C-253/09, EU:C:2011:795, t. 78.); i K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 71.)

25 — Presude Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 44.; Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, t. 72.); Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793, t. 71.); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, t. 57.), i K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 66.)

59. Predviđanjem smanjenja poreza na nasljedstvo prilikom drugog stjecanja, članak 27. ErbStG-a ima za cilj djelomično izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u Njemačkoj imovine koja je u kratkom razdoblju prenesena nasljeđivanjem. Do tog dvostrukog oporezivanja u Njemačkoj očito može doći samo ako je prvo oporezivanje bilo u Njemačkoj.

60. Drugim riječima, a kako su istaknule španjolska vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine, svrha porezne pogodnosti povezane sa smanjenjem jest kompenzirati porezno davanje do kojeg je došlo prilikom prethodnog stjecanja. Ta je pogodnost povezana s činjenicom da je oporezivanje prvog stjecanja u Njemačkoj smanjilo vrijednost drugog stjecanja.

61. Slažem se, dakle, s Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud), koji – u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje – ocjenjuje „da postoji veza između poreznog opterećenja (oporezivanjem prethodnog stjecanja) i smanjenja poreza (prilikom oporezivanja sljedećeg stjecanja)” [26].

62. S tim u svezi, moguće je povući paralelu između ovog predmeta i onih u kojima su donesene presude Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793) i Komisija/Mađarska (C-253/09, EU: C:2011:795).

63. Prema mađarskom pravu, proporcionalni porez naplaćuje se na kupovinu mađarskih nekretnina namijenjenih da služe kao glavno mjesto stanovanja, pri čemu se porez koji je već plaćen prilikom prve kupnje odbija od poreza koji se plaća na drugu kupnju (i tako nadalje), na način da obuhvaća samo razliku u cijeni (nešto poput poreza na dodanu vrijednost (PDV)). Nasuprot tomu, ako je prva kupnja obavljena u drugoj državi članici, mađarski će porez obuhvatiti punu cijenu druge kupnje obavljene u Mađarskoj. Iako je Sud utvrdio da je postojala prepreka, također je utvrdio kako je ona opravdana usklađenošću mađarskog poreznog sustava, jer je postojala veza između porezne pogodnosti dodijeljene prilikom druge kupnje i prve naplate poreza [27].

64. Sud je usvojio isto obrazloženje u presudi Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793), donesenoj istog dana, glede usporedivog belgijskog sustava. U točki 73. navedene presude utvrdio je da „treba navesti da, s obzirom na to da Kraljevina Belgija ne raspolaže nikakvim pravom oporezivanja kupoprodajne transakcije koju su prethodno, u drugoj državi članici, obavile osobe koje su odlučile zasnovati svoje novo glavno boravište u Flamanskoj regiji, konfiguracija te porezne pogodnosti odražava simetričnu logiku” [28].

65. U ovom je predmetu prvim austrijskim porezom na nasljedstvo smanjena vrijednost drugog stjecanja, a ne porezom na nasljedstvo plaćenim u Njemačkoj. Do smanjenja postotka njemačkog poreza na nasljedstvo koji obuhvaća drugo stjecanje dolazi samo zato što je vezano za iznos koji je bio predmet poreza na nasljedstvo prilikom prvog stjecanja. Porez koji se duguje na dva stjecanja odnosi se na istu imovinu – ako ne u fizičkom, onda svakako u vrijednosnom smislu – premda će fizički identitet imovine očito imati tim veću vjerojatnost poistovjećivanja s njezinom vrijednosti ako je vrijeme proteklo između dvije akvizicije kraće.

ii) Porezna pogodnost i porezno davanje moraju se odnositi na isti porez

66. Taj je uvjet [29] očigledno ispunjen u ovom slučaju jer se porezna pogodnost i porezno davanje istovremeno odnose na porez na nasljedstvo.

26 — Nezavisni odvjetnik P. Mengozzi u svojem mišljenju u predmetu Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, t. 71.) govori o „izravnoj vezi i logici simetrije”.

27 — Vidjeti Steichen, A., Précis de droit fiscal communautaire, Éditions Saint Paul, 2015., str. 90.

28 — To obrazloženje moglo je navesti Sud na zaključak da odnosne situacije nisu bile usporedive. Vidjeti, po analogiji, presudu Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 42.). Međutim, primjećujem da je Sud mogao u tim predmetima utvrditi da te situacije u stvarnosti nisu bile usporedive, što je isključivalo postojanje ograničenja slobodnog kretanja osoba i učinilo beskorisnim ispitivanje mogućih opravdanja (vidjeti t. 34. do 53. ovog mišljenja).

29 — Vidjeti presude Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, t. 57.), Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, t. 40.) i Lenz (EU:C:2004:446, t. 36.).

iii) Mora biti riječ o istom poreznom obvezniku

67. Taj se uvjet rijetko zahtijeva kao takav [30]. Sud je čak naveo da su se dva potonja uvjeta, „u ovom slučaju, isti porezni obveznik i isto oporezivanje, smatrala [u nekim presudama] dovoljnim [...] da se utvrdi postojanje takve veze” [31], odnosno veze između porezne pogodnosti i poreznog davanja.

68. U presudi Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793), Sud je, nakon što je utvrdio vezu između porezne pogodnosti i poreznog davanja, u točki 75. dodao da je „naime, s jedne strane, riječ o istom poreznom obvezniku koji je već platio odnosni porez i na kojeg se primjenjuje smanjenje i, s druge strane, o poreznoj olakšici dodijeljenoj u okviru istog oporezivanja”. Kao da su ti elementi bili dokaz izravne veze, navedene u točki 71, spomenute presude, kao jedini uvjet za opravdanje utemeljeno na poreznoj usklađenosti.

69. U ovom predmetu, iako je izravna veza jasno utvrđena, primjećujem da porezni obveznik koji mora platiti porez na nasljedstvo na drugo stjecanje očito nije onaj koji je bio obveznik poreza na nasljedstvo na prvo stjecanje, jer je potonji nužno preminuo.

70. Ipak, predlažem da Sud tumači labavo taj uvjet, kao što je već predložila nezavisna odvjetnica J. Kokott u svojem mišljenju u predmetu Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), u kojem navodi da „iznimno može također postojati veza koja opravdava poreznu usklađenost kada se opterećenje jednog poreznog obveznika nadoknađuje pogodnošću za drugog poreznog obveznika [32].

71. Dva me elementa navode na razmišljanje da ovdje postoje izvanredne okolnosti. Najprije, propis se odnosi na isto područje kao porez na nasljedstvo. U ovom predmetu, riječ je o dobrima kćeri gđe Feilen koju je naslijedila majka i koja su prenesena na M.-H. Feilena nakon majčine smrti. Nadalje, iako su porezni obveznici različiti, oni nužno čine dio iste obitelji, pri čemu je jasno da je svrha njemačkog zakonodavstva voditi računa o činjenici da nasljedstvo koje prelazi s generacije na generaciju uobičajeno podliježe porezu na nasljedstvo tek nakon proteka određenog razdoblja. U stvarnosti, njemačko zakonodavstvo želi izbjeći da se ista imovina stvarno, ako ne *de jure*, umanji u kratkom vremenu drugim nerazmjernim poreznim davanjem. Sud je utvrdio da usklađenost poreznog sustava (posebice postojanje izravne veze između porezne pogodnosti i poreznog davanja) treba ocjenjivati s obzirom na cilj odnosnog propisa [33].

72. Nadalje, iz razloga cjelovitosti, zapažam da se svrha odnosnog propisa neće nužno postići produljenjem njemačkog smanjenja na situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, gdje je porez na nasljedstvo plaćen u drugoj državi članici na prethodno nasljeđivanje između bliskih srodnika u razdoblju od deset prethodnih godina.

73. Kao što je navela vlada Ujedinjene Kraljevine, moguće je da druga država članica primjenjuje znatno manji porez na nasljedstvo od njemačkog poreza na nasljedstvo. Ako bi Savezna Republika Njemačka imala obvezu dodjele predmetnog smanjenja isključivo zbog toga što je porez na nasljedstvo bio plaćen u drugoj državi članici na ista dobra u razdoblju od deset prethodnih godina, Savezna Republika Njemačka bi mogla imati obvezu na drugo nasljeđivanje dodijeliti veće smanjenje nego od poreza primijenjenih na prvo nasljeđivanje.

30 — Presude Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, t. 35.) i Lenz (EU:C:2004:446, t. 36.)

31 — Presuda K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 70.)

32 — Točka 61. Vidjeti Hintsanen, L., i Pettersson, K., The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case, IBFD, travanj 2006., str. 130. (str. 132. i prateće točke. „rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief”).

33 — Presude Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 44. i navedena sudska praksa) i K (EU:C:2013:716, t. 69.)

b) Očuvanje ujednačene raspodjele ovlasti oporezivanja

74. Ograničenje slobodnog kretanja kapitala može se također opravdati nužnošću očuvanja ujednačene raspodjele ovlasti oporezivanja [34].

75. Priznajem da imam određene poteškoće u točnom sagledavanju konture tog opravdanja, koje, čini mi se, ima poseban status u sudskoj praksi Suda.

76. To je, prije svega, najnovije od opravdanja koje je Sud prihvatio kako bi se u području izravnog oporezivanja opravdala mjera kojom se ograničava ili zadire u jednu od temeljnih sloboda kretanja.

77. To je, također, jedino opravdanje koje je Sud prihvatio, iako se nijedna stranka nikada nije na nj pozvala, barem ne u tom obliku; bilo je to u presudi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 43. i prateće točke).

78. Sud ga je isprva prihvaćao uzeti u razmatranje samo ako se u spisu pojavljivalo istovremeno s dvama drugim temeljima opravdanja, odnosno potrebom borbe protiv utaje poreza i potrebom izbjegavanja rizika da porezni obveznik dvaput koristi istu pogodnost.

79. Kasnije je Sud zahtijevao samo kombinaciju dva prva argumenta (presuda Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, među ostalim, točka 60.)) prije nego što je u presudi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 28. i prateće točke) presudio da očuvanje ujednačene raspodjele ovlasti oporezivanja može samo služiti kao temelj opravdanja.

80. Na razini definicije tog temelja opravdanja, mnoge presude omogućuju zaključivanje da Sud državama članicama omogućava sprječavanje poreznih obveznika da izaberu između više nacionalnih poreznih sustava, a što bi ugrozilo pravo države članice da obavlja svoju poreznu nadležnost [35]:

— riječ je bila o legitimnoj prevenciji „loss shoppinga” u presudi Marks & Spencer (C-446/03, EU-a: C: 2005: 763), u kojoj je, štoviše, dokazivanje da Marks & Spencer nije imao izbora između različitih nacionalnih poreznih sustava radi odbitka gubitaka svojih nerezidentnih društava kćeri navelo Sud da britansko zakonodavstvo proglasi nerazmjernim (među ostalim, točka 53. i prateće točke);

— u presudi Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439) se taj izbor mogao ponuditi poreznom obvezniku za odbitak financijskih transfera unutar grupe;

— u presudi Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 52.), porezni obveznik imao je „pravo izabrati da se gubici navedene stalne poslovne jedinice uzmu u obzir [ili] u državi članici u kojoj ima sjedište ili u drugoj državi članici” [36];

— to je bio također slučaj u presudi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), u čijoj je točki 39. Sud naveo da se „pitanje uzimanja u obzir dobiti i gubitaka društava koja pripadaju odnosnoj grupi postavlja samo za rezidentna društva” i „za uzimanje u obzir gubitaka registriranih u jednoj te istoj državi članici”. Budući da nije bilo izbora između različitih nacionalnih poreznih sustava, uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja nije bila prihvaćena kao opravdanje”;

34 — Vidjeti presudu Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50, t. 24.), s pozivanjem na presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 51.); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 51., 57. i 60.), i A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 46.). Vidjeti također presudu X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 28. i prateće točke).

35 — U presudi Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 55.), Sud govori o „premještanju u drugu državu prihoda koji se uobičajeno oporezuju u jednoj državi”.

36 — Nepostojanje mogućnosti izbora između različitih nacionalnih sustava motiviralo je Sud da, u presudi A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 48. do 55.), odbije prihvatiti opravdanje koje se temelji na uravnoteženoj raspodjeli prava oporezivanja.

— to je bio također slučaj u presudi SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), u čijoj je točki 63. Sud naveo da, „budući da je prema izboru društava koja imaju odnos međuovisnosti, država članica društva koja je dodijelila svoje neuobičajene i nepotrebne pogodnosti prisiljena odustati od svojeg prava oporezivanja, kao država u kojoj je to društvo rezident, njegovih prihoda možebitno u korist države članice u kojoj je sjedište društva primatelja”;

— to je bio također slučaj u presudi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), u kojoj je Kraljevina Nizozemska opravdala svoje zakonodavstvo koje sprječava društvo da po svojem nahođenju odluči hoće li sa svojom nerezidentnim društvom kćeri ustanoviti porezni subjekt i raspustiti taj subjekt isto tako slobodno iz jedne godine u drugu, ovisno o pogodnostima koje mu je davao jedan ili drugi nacionalni porezni sustav, onaj od poslovnog nastana društva majke ili poslovnog nastana društva kćeri. „Svako protezanje te pogodnosti [odnosno stvaranje poreznog subjekta] na prekogranične situacije imat će za učinak [...] omogućavanje društvima majkama da slobodno izaberu državu članicu u kojoj će utvrđivati gubitke njihovog nerezidentnog društva kćeri” (moje isticanje, točka 64. navedene presude);

— naposljetku, to je bio također slučaj u cijeloj sudskoj praksi Suda o izlaznim porezima, počevši od presude National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), u kojoj je osnovna pretpostavka očito izbor poreznog obveznika da izbjegne porez na kapitalnu dobit prebacivanjem svojeg poreznog sjedišta u neku drugu zemlju u kojoj taj porez ne postoji ili je manji.

81. Iako je definicija uravnotežene raspodjele prava oporezivanja još uvijek utemeljena na toj mogućnosti poreznog obveznika da izabere jedan, a ne drugi nacionalni porezni sustav, ne vidim kako bi se ona mogla primjenjivati na ovaj predmet. Ni M.-H. Feilen ni njegova majka nisu imali mogućnost prenijeti iz Austrije u Njemačku ili iz Njemačke u Austriju poreznu nadležnost za oporezivanje jednog ili drugog stjecanja o kojima je riječ. Osim toga, ovdje nikako ne dolazi u pitanje to da bi Savezna Republika Njemačka mogla izgubiti bilo koji dio svoje ovlasti oporezivanja u korist Republike Austrije.

82. Nadalje, Sud je često odbijao opravdati ujednačenu raspodjelu ovlasti oporezivanja kada je, kao u presudi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), riječ o samo jednom poreznom sustavu:

— u presudi Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, t. 59.), Sud je utvrdio da „kada je država članica izabrala da ne oporezuje društva primatelje sa sjedištem na njezinu državnom području u odnosu na tu vrstu prihoda, ne može se pozvati na potrebu osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica kako bi opravdala oporezivanje društva primatelja sa sjedištem u drugoj državi članici”, a u presudi Santander Asset Management SGIIC i dr. (C 338/11 do C 347/11, EU:C:2012:286, t. 48.) utvrdio je da „kada je država članica odlučila da neće oporezivati rezidentne UCITS-ove koji primaju dividende nacionalnog podrijetla, ne može se pozvati na potrebu osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica kako bi opravdala oporezivanje nerezidentnih UCITS-ova koji primaju takve prihode” [37];

— u svojoj presudi Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, t. 43.), Sud je utvrdio da „[k]ao takav, argument koji se temelji na uravnoteženoj raspodjeli ovlasti oporezivanja između država članica ne može, dakle, opravdati da država članica sustavno odbija dodijeliti poreznu pogodnost rezidentnom društvu majci jer je ono razvilo transnacionalnu gospodarsku djelatnost koja ne služi neposredno stvaranju poreznih prihoda u korist te države”;

— isto se obrazloženje nalazi u presudi Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, t. 29.), u kojoj je Sud utvrdio da se „ta razlika u tretmanu odnosi samo na ulazne dividende koje su primila rezidentna društva majke, tako da je tu riječ o poreznoj suverenosti *samo jedne države članice*” (moje isticanje).

37 — Vidjeti, također, presude Komisija/Belgija (C-387/11, EU:C:2012:670, t. 76. do 79.) i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C 190/12, EU:C:2014:249, t. 99.)

83. Na temelju tih presuda, u kojima potreba održavanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja nije prihvaćena za opravdanje ograničavajuće porezne mjere, ne nalazim razlog da je se prihvati u ovom predmetu, u kojem je riječ samo o njemačkom poreznom sustavu, koji s prvim nasljeđivanjem nije imao nikakve veze i koji je primjenjiv samo na drugo nasljeđivanje.

84. Međutim, u nekim drugim presudama, među ostalim u presudama Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), iako Sud nije prihvatio predmetno obrazloženje, čini se da ga je definirao u širem smislu kao „[zaštitu] simetrije između prava oporezivanja dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka" (presuda Philips Electronics, UK, C-18/11, EU:C:2012:532, točka 24.), a taj izraz nalazimo u presudi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 32. i prateće točke).

85. Na temelju te puno šire ideje, koja više ne zahtijeva da porezni obveznik ima mogućnost „izbora" jednog ili drugog poreznog sustava, može se također tvrditi da u ovom predmetu, s obzirom na to da Savezna Republika Njemačka nije uopće imala poreznu nadležnost u odnosu na prvo nasljeđivanje, ona očito nema obvezu uzeti ga u obzir kod drugog nasljeđivanja. Ipak, smatram da je takvo razmišljanje u logičkom smislu povezanije s ispitivanjem usporedivosti situacija, kao što sam naveo gore prije ispitivanja opravdanja.

86. Možemo istaknuti i da su se 2004., kada je majka bila sunasljednik ostavine svoje kćeri, i 2007., kada je tužitelj naslijedio svoju majku, odredbe sporazuma između Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u području poreza na nasljedstvo od 4. listopada 1954. još uvijek primjenjivale. U tom sporazumu, dvije države članice dogovorile su se o odgovarajućoj raspodjeli prava oporezivanja. Prema članku 5. stavku 1. tog sporazuma, pravo oporezivanja nasljedstva pripada državi članici u kojoj je preminula osoba imala prebivalište u vrijeme smrti, osim ako je bilo riječ o nekretninama ili imovini poduzetnika.

87. Stoga je Republika Austrija imala pravo oporezovati majčino stjecanje kćerine ostavine, s obzirom na to da je kći u trenutku svoje smrti 2004. imala boravište u Austriji. Savezna Republika Njemačka je imala pravo oporezivanja stjecanja majčine ostavine, s obzirom na to da je potonja 2007. imala boravište u Njemačkoj. Ta jasna i odgovarajuća raspodjela prava oporezivanja bila bi dovedena u pitanje ako bi Savezna Republika Njemačka bila dužna djelomično se odreći svojega prava oporezivanja u odnosu na drugu transakciju stjecanja u 2007. i, slijedom toga, smanjiti porez na nasljeđivanje na temelju činjenice da je Republika Austrija 2004. ostvarila svoje pravo oporezivanja kćerine ostavine.

88. S obzirom na navedeno, je li Savezna Republika Njemačka zaista nastojala postići „uravnoteženu" raspodjelu ovlasti oporezivanja? Nije li to prije (samo) čista i jednostavna primjena raspodjele porezne nadležnosti između Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije, koja se na neki način javlja prije izvršavanja fiskalne nadležnosti, čemu je dokaz i to da se raspodjela nadležnosti može izvršiti na temelju kriterija povezivanja koji uobičajeno mogu dovesti do diskriminacije ili ograničenja, kao što su državljanstvo ili boravište (vidjeti presudu Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. Zaključno, iako je ovdje riječ o primjeni, od strane Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije, dodjele fiskalnih nadležnosti koje su one između sebe dogovorile, ne mislim da je nužno govoriti o (uravnoteženoj) dodjeli ovlasti oporezivanja kako bi se zaključilo da (njemačko) zakonodavstvo, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, nije neusklađeno s pravom Europske unije.

38 — Točka 71. presude F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) potvrđuje obrazloženje na sljedeći način: („kako se Republika Austrija tim ugovorima [o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja] odrekla porezne ovlasti nad donacijama osobama s boravištem u tim dvjema drugim državama članicama, ona se ne može pozivati na uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja kako bi nametnula poseban porez zakladama koje daju donaciju tim osobama, zbog toga što te osobe nisu u njezinoj poreznoj nadležnosti. Dakle, ta država članica je dobrovoljno prihvatila raspodjelu porezne ovlasti koja proizlazi iz samih odredbi ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je sklopila s Kraljevinom Belgijom i Saveznom Republikom Njemačkom").

V – Zaključak

90. Iz navedenih razloga, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je postavio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odgovori na sljedeći način:

Slobodno kretanje kapitala iz članka 63. stavka 1. UFEU-a, u vezi s člankom 65. UFEU-a, ne protivi se propisu države članice koji, za slučaj nasljeđivanja od strane osoba iz određenog poreznog razreda, predviđa smanjenje poreza na nasljedstvo ako ostavina sadržava imovinu koju su tijekom prethodnih deset godina prije tog stjecanja stekle osobe iz tog poreznog razreda i ako je to prethodno stjecanje već bilo oporezovano porezom na nasljedstvo u toj državi članici, dok je sniženje poreza na nasljedstvo isključeno ako je prethodno stjecanje bilo oporezovano porezom na nasljedstvo samo u drugoj državi članici.