Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PAOLA MENGOZZIJA
od 18. studenoga 2014.[1]

Predmet C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
protiv
Josefa Grünewalda

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka))

„Slobodno kretanje kapitala – Izravno oporezivanje – Porez na dohodak – Mogućnost odbitka uplata roditelju u okviru budućeg nasljedstva – Isključenje za nerezidentne porezne obveznike“

1. Ovim se zahtjevom za prethodnu odluku koji je podnio Bundesfinanzhof (Njemačka) od Suda ponovno traži da zauzme stajalište o usklađenosti nacionalnog propisa, na temelju kojeg samo rezidentni porezni obveznici imaju pravo od svojih oporezivih dohodaka odbiti uplate uzdržavanja izvršene nakon prijenosa imovine u okviru budućeg nasljedstva, s odredbama prava Unije o slobodnom kretanju kapitala.

2. Zahtjev za prethodno pitanje upućen je u okviru spora između J. Grünewalda, fizičke osobe koja nije rezident Njemačke, i njemačke porezne uprave jer je njemačka porezna uprava odbila priznati odbitak uplata uzdržavanja koje je J. Grünewald izvršio svojim roditeljima u okviru prijenosa udjela u društvu osoba koje se bavi hortikulturnom djelatnošću u okviru budućeg nasljedstva, od dohodaka koje je ostvario u Njemačkoj.

3. Sud je zapravo već razmatrao pitanje usklađenosti predmetnog nacionalnog poreznog propisa s pravnim pravilima Unije u području slobodnog kretanja kapitala. Naime, u presudi Schröder[2] Sud je već utvrdio da nacionalni propis kojim se razlikuju rezidentni od nerezidentnih poreznih obveznika u pogledu mogućnosti odbitka uplata izvršenih roditelju na temelju prijenosa imovine u okviru budućeg nasljedstva pod uvjetom da obveza izvršavanja tih uplata proizlazi iz predmetne transakcije, nije u skladu s pravom Unije.

4. Međutim, zbog niza razloga navedenih u rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku i koji će se analizirati u nastavku, Bundesfinanzhof sumnja u to da je rješenje koje je donio Sud u presudi Schröder u potpunosti razjasnilo pravnu situaciju u okviru prava Unije i stoga također sumnja može lidati iscrpan odgovor na sporno pravno pitanje o kojem odlučuje. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev pita mogu li postojati važni razlozi u općem interesu kojima se može opravdati predmetni nacionalni propis. U tim okolnostima, navedeni sud odlučio je ovim zahtjevom za prethodnu odluku ponovno postaviti Sudu to pitanje.

1 — Izvorni jezik: talijanski

2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Nacionalni pravni okvir**

5. Iako je nacionalni pravni okvir već iznesen u okviru predmeta Schröder [3], smatram da ga je potrebno ponovno detaljno navesti u nastavku jer i Bundesfinanzhof i njemačka vlada tvrde da u rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku na temelju kojeg je donesena prethodna odluka u predmetu Schröder nije dovoljno opisan nacionalni propis i da je to možda utjecalo na rješenje koje je donio Sud u tom predmetu. Izložit ću stoga, prije svega, pravni okvir koji se odnosi na porez na dohodak, zatim pravni sustav budućeg nasljedstva u njemačkom pravu i na kraju porezni tretman prijenosa u okviru budućeg nasljedstva.

6. Kao prvo, što se tiče odnosnog pravnog okvira u području poreza na dohodak, valja podsjetiti da se njemačkim zakonom o tom porezu (Einkommensteuergestz, u daljnjem tekstu: EStG) [4] razlikuju porezni obveznici koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj od onih koji ga nemaju. Porezni obveznici koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište puni su obveznici poreza na dohodak. Suprotno tomu, porezni obveznici koji nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište samo su djelomični obveznici poreza na dohodak u Njemačkoj. Među oporezivim dohocima osoba koje su djelomični porezni obveznici navedeni su i dohoci koji proizlaze iz obavljanja industrijske ili komercijalne djelatnosti u toj državi [5].

7. U smislu članka 10. stavka 1. EStG-a, u određenim uvjetima, trajne uplate i tereti koji se temelje na posebnim obvezama, koji nisu ni operativni troškovi ni poslovni troškovi, mogu se odbiti kao „izvanredni troškovi“ [6].

8. U članku 50. EStG-a sadržane su posebne odredbe o djelomičnim poreznim obveznicima. Na temelju stavka 1. tog članka, ti porezni obveznici mogu odbiti operativne i poslovne troškove samo ako su ti troškovi ekonomski vezani uz dohotke ostvarene na državnom području. Suprotno tomu, ti su porezni obveznici, pa time i odbitak izvanrednih troškova, isključeni iz primjene članka 10. EStG-a.

9. Kao drugo, što se tiče budućeg nasljedstva u njemačkom pravu, takvo nasljedstvo podrazumijeva prijenos imovine kojim, s obzirom na buduće nasljeđivanje, jedan ili više ostavitelja prenose jednom ili više budućih nasljednika svoju imovinu, a osobito svoje poduzeće ili nekretnine. U okviru takvog prijenosa prenositelj obično zadržava dovoljno sredstava za svoje uzdržavanje, koja mogu biti u obliku povremenih uplata uzdržavanja (takozvanih „privatnih uplata uzdržavanja“). U njemačkoj sudskoj praksi utvrđeno je da se razlog postojanja budućeg nasljedstva nalazi u ideji prema kojoj se njime pripadnicima sljedeće generacije omogućuje da prije pokretanja ostavinskog postupka imaju koristi od gospodarske jedinice koja donosi prihod i omogućuje im da barem djelomično zadovolje svoje materijalne potrebe, a ujedno osigurava i uzdržavanje prenositelja. Prema sudskoj praksi Bundesfinanzhofa, prijenosom imovine u okviru budućeg nasljedstva prenositelj stoga zadržava, u obliku periodičnih uplata, dohotke koji ustvari proizlaze iz njegove imovine, ali koje sada treba ostvarivati preuzimatelj [7].

10. U ugovoru o prijenosu imovine u okviru budućeg nasljedstva, koji se u sudskoj praksi kvalificira kao darovanje, iznos uplata ne određuje se s obzirom na vrijednost prenesene imovine nego s obzirom na prenositeljeve potrebe za uzdržavanjem i dužnikovu sposobnost plaćanja poreza [8]. Zbog tog se elementa taj ugovor razlikuje od uzajamno obvezujućih naplatnih prijenosa imovine u kojima moguća ugovorena periodična davanja naprotiv predstavljaju financijsku protučinidbu za prenesenu imovinu.

3 — Vidjeti t. 5. do 7. presude Schröder (EU:C:2011:198), kao i t. 13 do 23. mišljenja nezavisnog odvjetnika Y. Bota u tom predmetu (EU:C:2010:761).

4 — U verziji primjenjivoj na glavni postupak, BGBl. 2002 I, str. 4210.

5 — Vidjeti članke 1. i 49. EStG-a.

6 — Kao što su utvrđeni u članku 4. odnosno članku 9. EStG-a.

7 — Presude Bundesfinanzhofa od 5. srpnja 1990., GrS od 4/89 do 6/89, t. C.II.1.C i od 12. svibnja 2003., GrS 1/00, t. C.II.3.

8 — Presuda Bundesfinanzhofa od 5. srpnja1990., GrS od 4/89 do 6/89, t. C. I.1.

11. Kao treće, što se tiče poreznog tretmana transakcija koje se odnose na prijenos imovine u okviru budućeg nasljedstva, ako je ugovoreno da preuzimatelj izvršava privatne uplate uzdržavanja prenositelju, prema ustaljenoj sudskoj praksi Bundesfinanzhofa ta davanja ne smatraju se ni protučinidbom za prijenos ni troškovima stjecanja preuzimatelja nego se u porezne svrhe kvalificiraju kao izvanredni troškovi i periodična plaćanja[9]. Ta se kvalifikacija temelji na razlogu postojanja pravnog sustava budućeg nasljedstva utvrđenog u točki 9. ovog mišljenja. U smislu članka 10. EStG-a, rezidentni porezni obveznici mogu, dakle, u svrhu utvrđivanja oporezivog dohotka, u potpunosti odbiti privatne uplate uzdržavanja kao izvanredne troškove jer se radi o trajnim troškovima, pod uvjetom da su varijabilni. Suprotno tomu, nerezidentni porezni obveznici ne mogu odbiti takve uplate jer se člankom 50. EStG-a izričito predviđa da se članak 10. EStG-a ne primjenjuje na djelomične porezne obveznike.

12. I dalje u smislu razloga postojanja pravnog sustava budućeg nasljedstva, kako je naveden u točki 9. ovog mišljenja, iz kojeg proizlazi da se zadržavanjem dohodaka u obliku periodičnih uplata u korist prenositelja „prenosi sposobnost plaćanja poreza“[10], odbitak privatne uplate uzdržavanja od strane preuzimatelja/dužnika podudara se s oporezivanjem davanja kao „drugih dohodaka“ koje plaća prenositelj/vjerovnik koji je puni obveznik poreza (takozvano načelo podudarnosti ili „Korrespondenzprinzip“)

II – **Činjenice, postupak pred nacionalnim sudom i prethodno pitanje**

13. Aktom od 17. siječnja 1989., J. Grünewald, tuženik pred sudom koji je uputio zahtjev, i njegov brat su na temelju prijenosa imovine u okviru budućeg nasljedstva, stekli od svojeg oca 50% udjela svaki u društvu privatnog prava koje se bavi hortikulturnom djelatnošću. U okviru te transakcije, braća su se obvezala da će ocu, odnosno roditeljima, izvršavati privatne uplate uzdržavanja u skladu s uvjetima iz navedenog ugovora o prijenosu.

14. Od 1999. do 2002., J. Grünewald, koji nema ni prebivalište niti uobičajeno boravište u Saveznoj Republici Njemačkoj već boravi u drugoj državi članici Europske unije, ostvario je zahvaljujući tom udjelu određene dohotke koji proizlaze iz komercijalne djelatnosti. U istom je razdoblju J. Grünewald ostvario i druge dohotke u Njemačkoj.

15. Smatrajući J. Grünewalda osobom koja je djelomični porezni obveznik poreza na dohodak, Finanzamt Dortmund-Unna, tužitelj pred sudom koji je uputio zahtjev, odbio je J. Grünewaldu na temelju članka 50. EStG-a mogućnost odbitka privatnih uplata uzdržavanja koje je izvršio svojem ocu.

16. J. Grünewald je protiv odluke Finanzamt Dortmund-Unna podnio tužbu Finanzgericht Münster (Porezni sud u Münsteru) koji je tu tužbu usvojio. Finanzamt Dortmund-Unna je zatim podnio žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev, kojom je tražio poništenje presude Finanzgerichta Münster i odbacivanje tužbe koju je J. Grünewald podnio Finanzgerichtu Münster.

17. Sud koji je uputio zahtjev napominje da je na temelju primjenjivog nacionalnog prava, Finanzamt s pravom odbio J. Grünewaldu odbitak predmetnih privatnih uplata uzdržavanja kao izvanrednih troškova koje osoba koja je djelomični porezni obveznik kao što je J. Grünewald ne može odbiti. Međutim, pozivajući se na prethodno navedenu presudu Schröder, taj sud ističe da i dalje postoje dvojbe u pogledu usklađenosti takvog poreznog sustava s pravom Unije.

9 — Presude Bundesfinanzhofa od 5. srpnja 1990., GrS od 4/89 do 6/89, t. C.II.1.C, i od 12. svibnja 2003., GrS 1/00, t. C.II.1.C.

10 — Presuda Bundesfinanzhofa od 31. ožujka 2004., X R 66/98, t.II.3., i navedena sudska praksa.

18. Bundesfinanzhof osobito izražava niz dvojbi u pogledu primjenjivosti presude Schröder na predmet o kojem odlučuje. Kao prvo, u rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku koje se odnosi na taj predmet, ne naglašava se dovoljno gore naveden „Korrespondenzprinzip“ [11] iz nacionalnog sustava između odbitka uplata uzdržavanja u korist dužnika i oporezivanja primatelja. Kao drugo, prema mišljenju financijske uprave, Sud se u toj presudi očitovao samo u pogledu situacije naplatnog prijenosa koji nije moguć u slučaju transakcije u okviru budućeg nasljedstva. Osim toga, u tom slučaju, eventualne uplate ne bi se mogle u potpunosti odbiti već bi se morale podijeliti na troškove stjecanja (koji se mogu razmjerno odbiti) i kamate (koje se mogu odmah odbiti). Kao treće, presuda Schröder odnosi se na dohotke od najma privatne naravi, a ne, kao u ovom slučaju, na dohotke od udjela komercijalne naravi.

19. Sud koji je uputio zahtjev stoga naglašava dva važna aspekta koja treba analizirati u okviru prava Unije. S jedne strane, navedeni sud izražava dvojbe u pogledu utvrđenja Finanzgerichta Münster koje se odnosi na postojanje izravne povezanosti između ostvarivanja komercijalnih dohodaka koji proizlaze iz udjela u društvu osoba i privatnih uplata uzdržavanja koje je izvršio J. Grünewald. Naime, Finanzgericht nije uzeo u obzir činjenicu da su privatne uplate uzdržavanja namijenjene potrebama uzdržavanja primatelja (odnosno roditelja tužitelja), što znači da ih se može kvalificirati kao osobne. S druge strane, sud koji je uputio zahtjev pita može li se predmetni propis opravdati načelom teritorijalnosti, odnosno time da se očuva uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja između država članica.

20. S obzirom na prethodna razmatranja, sud koji je uputio zahtjev je rješenjem od 14. svibnja 2013. odlučio prekinuti postupak u tijeku pred njim i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članku 63. [UFEU-a] 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?“

III – **Postupak pred Sudom**

21. Tajništvo Suda zaprimilo je 30. listopada 2013. rješenje kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku. Pisana očitovanja podnijele su njemačka i francuska vlada, kao i Europska komisija. Na raspravi održanoj 16. rujna 2014. sudjelovali su Finanzamt Dortmund-Unna, njemačka i francuska vlada te Komisija.

22. Njemačka je vlada dopisom od 18. veljače 2014. u skladu s člankom 16. trećim stavkom Statuta podnijela zahtjev da Sud razmotri ovaj predmet u velikom vijeću.

IV – **Pravna analiza**

23. Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 63. UFEU-a tumačiti na način da se protivi propisu države članice kojim se dopušta rezidentnom poreznom obvezniku, ali ne i nerezidentnom poreznom obvezniku, da odbije privatne uplate uzdržavanja izvršene na temelju prijenosa imovine u okviru budućeg nasljedstva koja donosi prihod i povezana je s tom državom , te kojim se predviđa da se taj odbitak podudara s istovjetnom poreznom obvezom primatelja uplata koji je puni porezni obveznik u dotičnoj državi.

11 — Vidjeti točku 12. *supra*.

A – *Primjenjiva sloboda kretanja*

24. Valja prije svega napomenuti da se člankom 63. stavkom 1. UFEU-a općenito zabranjuju sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama.

25. Budući da u Ugovoru ne postoji definicija pojma „kretanje kapitala“, Sud je priznao indikativnu vrijednost nomenklaturi iz Priloga I. Direktivi 88/361, pri čemu je u uvodu tog priloga pojašnjeno da popis koji sadrži nije iscrpan [12].

26. U tom pogledu, iz stalne sudske prakse proizlazi da darovanja i nasljedstva koja su obuhvaćena područjem primjene dijela XI. Priloga I. Direktivi 88/361, predstavljaju kretanja kapitala, u smislu članka 63. UFEU-a, osim kad su njihovi konstitutivni elementi ograničeni na jednu državu članicu [13]. Stoga, osim u tim određenim slučajevima, način oporezivanja nasljedstva ili darovanja, neovisno o tome je li riječ o novcu, nekretninama ili o pokretnoj imovini, ulazi u područje primjene odredbi UFEU-a o kretanju kapitala [14].

27. Osim toga, valja napomenuti da je u gore navedenoj presudi Schröder Sud već prepoznao da su prijenosi imovine u okviru budućeg nasljedstva koji imaju prekogranični element obuhvaćeni područjem primjene članka 63. UFEU-a [15]. Činjenica da se u ovom slučaju prijenos budućeg nasljedstva odnosi na udjele u društvu osoba, a ne na nekretnine kao u predmetu u kojem je donesena presuda Schröder, ne predstavlja prema mojem mišljenju sama po sebi element zbog kojeg treba promijeniti analizu u pogledu slobode kretanja primjenjivu na predmetni nacionalni propis [16].

28. Međutim, situacija u kojoj osoba koja je rezident Njemačke prenosi svojem sinu koji je rezident druge države članice, u okviru budućeg nasljedstva, udjele u društvu osoba njemačkog prava koje se bavi poljoprivrednom djelatnošću u Njemačkoj, predstavlja transakciju s prekograničnim elementima koja je, u načelu, obuhvaćena pojmom kretanja kapitala u smislu članka 63. UFEU-a.

B – *Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala*

29. Valja podsjetiti i da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, posebice uključuju one koje su takve prirode da odvraćaju nerezidente od ulaganja u državi članici ili održavanja takvih ulaganja [17] ili da odvraćaju rezidente jedne države članice od toga da to učine u drugim državama [18].

12 — Vidjeti presudu Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), t. 19.

13 — Vidjeti presudu Welte (EU:C:2013:662), t. 20. i navedenu sudsku praksu, kao i presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 26.

14 — Presude Komisija/Španjolska (C-127/12, EU:C:2014:2130), t. 53. i Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), t. 20. kao i navedena sudska praksa.

15 — U navedenoj presudi Schröder (EU:C:2011:198, t. 27.), Sud je utvrdio da je prijenos nekretnina u okviru budućeg nasljedstva koje se nalaze u jednoj državi članici fizičkoj osobi koja je rezident druge države članice obuhvaćen područjem primjene članka 63 UFEU-a.

16 — Naime, u tom je pogledu, s jedne strane, Sud već istaknuo da prijenos udjela u rezidentnom društvu između rezidentne osobe i nerezidentne osobe predstavlja kretanje kapitala (vidjeti u tom smislu presudu Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, t. 43.). S druge strane, pitanje moguće primjene slobode poslovnog nastana u smislu članka 49. UFEU-a, na koji se, među ostalim, ne poziva nijedan intervenijent, prema mojem mišljenju, ne postavlja se u ovom predmetu. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, da bi se utvrdilo je li nacionalni propis obuhvaćen jednom ili drugom slobodom kretanja, valja uzeti u obzir predmet tog propisa (vidjeti presudu Test Claimants in the FII Group Litigation C-35/11, EU:C:2012:707, t. 90. i navedenu sudsku praksu). Međutim, treba utvrditi da se predmetni nacionalni propis odnosi na porezni tretman privatnih uplata uzdržavanja koje se izvršavaju u okviru transakcije budućeg nasljedstva, a osobito na mogućnost odbijanja tih uplata kao „izvanrednih troškova“, neovisno o činjenici odnosi li se ta transakcija na prijenos udjela u društvu (zbog tog se elementa predmetni porezni propis razlikuje od poreznog propisa koji je predmet presude Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, osobito točke 21.). Slijedom navedenog, s obzirom na njegov predmet, čak i kad bi učinci predmetnog propisa ograničavali slobodu poslovnog nastana, osobito kad se prijenos budućeg nasljedstva odnosi na udjele u društvu koji sigurno omogućuju utjecanje na njegove odluke i određivanje djelatnosti, ti bi učinci bili samo neizbježna posljedica moguće zapreke slobodnom kretanju kapitala i stoga se njima ne opravdava zasebno ispitivanje istog propisa s obzirom na članak 49. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, t. 51. i navedenu sudsku praksu). Među ostalim valja istaknuti da u ovom slučaju iz rješenja kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne proizlazi jasno koju ulogu pri upravljanju društvom omogućuju udjeli na koje se odnosi prijenos.

17 — Presuda Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), t. 22. i navedena sudska praksa i presuda Schröder (EU:C:2011:198), t. 30.

18 — Presude Komisija/Finska (C-342/10, EU:C:2012:688), t. 28. i Komisija/Njemačka (C-600/10, EU:C:2012:737), t. 14.

30. Na temelju spornog propisa iz glavnog postupka, fizička osoba koja nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište u Njemačkoj je, sukladno članku 49. EstG-a, obveznik poreza na dohodak ostvaren u toj državi, u pogledu dohodaka koji proizlaze iz obavljanja industrijske ili komercijalne djelatnosti u Njemačkoj [19]. Međutim, za razliku od rezidentnog poreznog obveznika, taj nerezidentni porezni obveznik ne može na temelju članka 50. EStG-a od tih dohodaka, koji predstavljaju izvanredne troškove u smislu članka 10. stavka 1. EStG-a, odbiti privatnu uplatu uzdržavanja, kao što je ona koju je J. Grünewald izvršio svojem ocu ili svojim roditeljima u okviru budućeg nasljedstva.

31. Međutim, takav manje povoljan porezni tretman koji se odnosi na nerezidente u pogledu privatnih uplata uzdržavanja mogao bi ih odgovoriti od stjecanja u okviru budućeg nasljedstva ili zadržavanja udjela u njemačkim društvima koja se bave industrijskim ili komercijalnim djelatnostima u Njemačkoj [20]. On također može odgovoriti njemačke rezidente da kao stjecatelje budućeg nasljedstva odrede osobe koje su rezidenti države članice različite od Savezne Republike Njemačke [21].

32. Iz prethodno navedenog proizlazi da propis kojim se predviđa takav manje povoljan tretman za nerezidentne porezne obveznike predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je, u načelu, zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

C – *Postojanje mogućeg opravdanja ograničenja slobodnog kretanja kapitala*

33. Valja, međutim, provjeriti može li se nacionalni porezni propis, kao što je onaj koji je sporan u glavnom postupku, smatrati sukladnim s odredbama Ugovora o FEU-u o slobodnom kretanju kapitala iako predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

34. Naime, na temelju članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a, odredbe članka 63. UFEU-a „ne dovode u pitanje pravo država članica [...] da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta [...]“. Tu odredbu, s obzirom na to da odstupa od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, treba tumačiti restriktivno te je i ona sama ograničena člankom 65. stavkom 3. UFEU-a u smislu kojeg nacionalne odredbe iz gore navedenog stavka 1. „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63.[UFEU-a]“ [22].

35. Valja stoga provjeriti podrazumijeva li nacionalni propis, kao što je onaj u glavnom postupku, koji pravi razliku između rezidentnih i nerezidentnih poreznih obveznika, nejednako postupanje dopušteno u smislu članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a, odnosno, predstavlja li proizvoljnu diskriminaciju ili prekriveno ograničenje zabranjeno stavkom 3. navedenog članka. U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se za takav nacionalni propis može smatrati da je u skladu s odredbama u području slobodnog kretanja kapitala samo u dvama slučajevima: ako se razlika u postupanju odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je razlika opravdana važnim razlogom u općem interesu [23]. Osim toga, kako bi razlika u postupanju bila opravdana, ona ne smije prelaziti ono što je nužno za postizanje cilja predmetnog propisa [24].

19 — Vidjeti u pogledu dohodaka od najma nekretnina presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 31.

20 — Vidjeti po analogiji, u pogledu stjecanja nekretnina, presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 31. U pogledu odvraćanja od stjecanja udjela u društvima vidjeti presude Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61), t. 52. i 53., i Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559), t. 57. i 58.

21 — Vidjeti presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 32.

22 — Vidjeti presude Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148), t. 45. i 46. i Welte (EU:C:2013:662), t. 42. i 43. te navedenu sudsku praksu.

23 — Presuda Komisija/Finska (EU:C:2012:688), t. 35. i navedena sudska praksa.

24 — Presude Schröder (EU:C:2011:198), t. 35. i navedena sudska praksa i Komisija/Njemačka (EU:C:2014:2148), t. 47.

1. Usporedivost predmetnih situacija

36. Prema ustaljenoj sudskoj praksi koja proizlazi iz presude Schumacker[25], 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 najčešće predstavlja tek dio njegova sveukupnog dohotka, centraliziranog u mjestu njegova boravišta, te da se osobna sposobnost nerezidenta da plaća porez, koja proizlazi iz uračunavanja 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 uobičajenom boravištu[26].

37. Također, činjenica da država članica ne priznaje nerezidentima određene porezne prednosti koje priznaje rezidentima u sudskoj praksi nije, kao opće pravilo, diskriminirajuća[27].

38. Nerezidentni porezni obveznik, dakle, u načelu nema pravo prigovoriti državi članici u kojoj ostvaruje samo mali dio svojih dohodaka to što mu nije odobrila poreznu prednost koja proizlazi iz njegove osobne i obiteljske situacije, poput odbitka naknade za uzdržavanje koju je dužan plaćati, jer je to obveza države članice u kojoj je rezident. Država članica podrijetla dohotka obvezna je uzeti u obzir osobnu i obiteljsku situaciju nerezidentnog poreznog obveznika samo kada taj porezni obveznik ostvaruje sve ili gotovo sve svoje oporezive prihode u toj državi članici[28].

39. Međutim, iz ustaljene sudske prakse također proizlazi da, što se tiče troškova, kao što su poslovni troškovi izravno povezani s djelatnošću kojom se ostvaruje oporezivi dohodak u državi članici, rezidenti i nerezidenti te države u usporedivoj su situaciji pa postoji opasnost da se propisom te države, kojim se u području oporezivanja nerezidentima ne dopušta odbitak takvih troškova, dok naprotiv rezidenti imaju pravo na takav odbitak, najprije dovedu u nepovoljniji položaj državljani drugih država članica i time stvori neizravna diskriminacija na temelju državljanstva[29].

40. S obzirom na načela iz sudske prakse navedena u prethodnim točkama, treba utvrditi je li situacija nerezidentnog poreznog obveznika kao što je J. Grünewald, koji izvršava privatne uplate uzdržavanja na temelju prijenosa udjela u društvu u okviru budućeg nasljedstva, usporediva sa situacijom rezidentnog poreznog obveznika, kao što je brat J. Grünewalda, koji s istog naslova prima istu imovinu i izvršava iste privatne uplate uzdržavanja.

41. U tom pogledu valja prije svega napomenuti da u ovom slučaju iz rješenja kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku jasno ne proizlazi koji dio ukupnog dohotka J. Grünewalda čine dohoci koje je ostvario u Njemačkoj u predmetnim poreznim razdobljima.

42. Kad bi sud koji je uputio zahtjev utvrdio da je u tim razdobljima J. Grünewald ostvario većinu svojeg cjelokupnog dohotka u Njemačkoj, tada bi se trebalo zaključiti da je njegova situacija usporediva sa situacijom rezidentnog poreznog obveznika tako da u načelu različit porezni tretman u pogledu odbitka privatnih uplata uzdržavanja od poreza ne bi bio dopušten.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Presude Schumacker (EU:C:1995:31), t. 31. i 32. i Schröder (EU:C:2011:198), t. 37. te navedena sudska praksa.

27 — Uzevši u obzir objektivne razlike između situacije rezidenata i nerezidenata, kako s gledišta izvora dohotka, tako i osobne sposobnosti plaćanja poreza ili obiteljske i osobne situacije. Vidjeti presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 38. i navedenu sudsku praksu.

28 — Presuda Schumacker (EU:C:1995:31), t. 32. Vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu Schröder (EU:C:2010:761), t. 44. i 45.

29 — Presude Komisija/Finska (EU:C:2012:688), t. 37. i Schröder (EU:C:2011:198), t. 40. i navedena sudska praksa.

43. Suprotno tomu, kad bi sud koji je uputio zahtjev utvrdio da dohodak koji je J. Grünewald ostvario u Njemačkoj ne predstavlja većinu njegova cjelokupnog dohotka, njegova bi situacija na temelju sudske prakse navedene u prethodnoj točki 39. bila usporediva sa situacijom rezidentnog poreznog obveznika ako su izvršene privatne uplate uzdržavanja kvalificirane kao troškovi izravno povezani s djelatnošću kojom se ostvaruje oporezivi dohodak.

44. U tom pogledu treba podsjetiti da poslovnim troškovima izravno povezanima s dohotkom ostvarenim u državi članici u kojoj se obavlja djelatnost valja smatrati troškove koju su u izravnoj ekonomskoj vezi s davanjem koje je dovelo do oporezivanja u toj državi te su stoga neodvojivi od te djelatnosti [30].

45. Međutim, u predmetu Schröder Sud je već izričito utvrdio da, s obzirom na to da obveza izvršavanja privatne uplate uzdržavanja u okviru budućeg nasljedstva proizlazi iz prijenosa predmetne imovine, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, ta uplata predstavlja trošak izravno povezan s upravljanjem tom imovinom tako da se nerezidentni porezni obveznik koji je dužan izvršavati te uplate, u tom pogledu nalazi u usporedivoj situaciji kao i rezidentni porezni obveznik [31].

46. Kada se primjeni na ovaj slučaj, taj pristup podrazumijeva da, ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi, a čini se da je to slučaj [32], da obveza J. Grünewalda da izvršava privatne uplate uzdržavanja proizlazi iz prijenosa u njegovu korist udjela u društvu osoba u okviru budućeg nasljedstva, kojim se barem djelomično ostvaruje dohodak oporeziv u Njemačkoj, te uplate se tada kvalificiraju kao troškovi izravno povezani s djelatnošću kojom se ostvaruje oporezivi dohodak tako da se položaj J. Grünewalda treba smatrati usporedivim s položajem rezidentnog poreznog obveznika poput njegova brata.

47. Međutim, u svojem rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, Bundesfinanzhof se poziva na niz razloga navedenih u točki 18. ovog mišljenja, kojima se dovodi u pitanje primjenjivost rješenja donesenog u presudi Schröder na ovaj slučaj. Nijedan od tih razloga, međutim, ne smatram uvjerljivim.

48. Kao prvo, Bundesfinanzhof se poziva na moguće praznine u rješenju kojim je zahtjev za prethodnu odluku upućen u predmetu Schröder, jer se u njemu posebice ne ističe postojanje „načela podudarnosti“ [33] između odbitka uplata koje izvršava dužnik i oporezivanja primatelja. U tom pogledu, kao i Komisija, smatram da, čak i da je nacionalni pravni okvir koji je sud koji je uputio zahtjev predstavio Sudu u tom slučaju sadržavao prazninu, mogućim se nedostatkom pozivanja na „Korrespondenzprinzip“ ništa ne mijenja u analizi prava Unije o diskriminatornom poreznom tretmanu nerezidentnog poreznog obveznika. Naime, s jedne strane, to načelo nema nikakvu ulogu pri kvalifikaciji privatnih uplata uzdržavanja kao „troškova izravno povezanih“ s djelatnošću kojom se ostvaruje oporezivi dohodak na temelju sudske prakse navedene u prethodnim točkama. S druge strane, ne dovodeći u pitanje razmatranja o važnim razlozima u općem interesu navedenima u točki 66. ovog mišljenja i pratećim točkama, koje ni sud koji je uputio zahtjev ni njemačka vlada uopće ne spominju, nema razloga zbog kojeg bi se trebalo smatrati da se porezni tretman privatnih uplata u pogledu primatelja razlikuje od poreznog tretmana tih uplata u pogledu dužnika ovisno o tome je li on rezidentni porezni obveznik ili nije.

49. Kao drugo, što se tiče teze njemačke financijske uprave na koju se poziva Bundesfinanzhof, prema kojoj se Sud u presudi Schröder očitovao samo u pogledu situacije naplatnog prijenosa, a ne prijenosa u okviru budućeg nasljedstva, pri čemu u slučaju koji odgovara prvoj situaciji postoji znatna razlika između odbitka troškova stjecanja i kamata, moram istaknuti da je ta teza vrlo iznenađujuća. Naime,

30 — Vidjeti presudu Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), t. 25.

31 — Vidjeti presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 46.

32 — Vidjeti točku 59. *infra*.

33 — Odnosno „Korrespondenzprinzip“ iz točke 12. ovog mišljenja.

jednostavnim tumačenjem presude Suda u predmetu Schröder i mišljenja nezavisnog odvjetnika Y. Bota u tom predmetu, nije sporno da je Sud u toj presudi, kao i u ovom predmetu, razmotrio izostanak naplatnosti prijenosa budućeg nasljedstva [34]. Uostalom, i sama je njemačka vlada na raspravi jasno potvrdila da su u pogledu činjenica ta dva predmeta slična.

50. Kao treće, što se tiče dvojbi Bundesfinanzhofa u pogledu izvora oporezivog dohotka, smatram da činjenica da se prijenos budućeg nasljedstva u ovom predmetu odnosi na udjele u društvu osoba koje se bavi gospodarskom djelatnošću, a ne na nekretnine kao u predmetu Schröder, nije relevantna za analizu prava Unije. Naime, u oba se slučaja radi o prijenosu imovine koja donosi prihode i koja je oporeziva u Njemačkoj, a činjenica da ti prihodi proizlaze iz komercijalne djelatnosti, a ne iz najma nekretnina, ne mijenja porezni tretman tih prihoda za potrebe ovog predmeta, osobito u pogledu različitog poreznog tretmana nerezidentnih poreznih obveznika.

51. U svojem rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, čini se da Bundesfinanzhof prigovara Finanzgerichtu da nije uzeo u obzir činjenicu da su privatne uplate uzdržavanja namijenjene potrebama uzdržavanja primatelja, čime bi se omogućilo da se te uplate ubroje u osobnu sferu preuzimatelja prijenosa, zbog čega bi ih njihova država boravišta trebala uzeti u obzir dok ih država u kojoj nastaje prihod ne bi morala priznati kao odbitak [35].

52. I njemačka vlada u svojim očitovanjima tvrdi da se privatne uplate uzdržavanja trebaju kvalificirati, kao u njemačkom pravu, kao osobni odbici jer se temelje na obiteljskim vezama [36]. Navedena vlada tvrdi da takva kvalifikacija privatnih uplata uzdržavanja u nacionalnom pravu treba biti i odlučujuća za ocjenu poreznog tretmana tih uplata u smislu prava Unije. Budući da sustav izravnih poreza nije usklađen, zakonodavac i nacionalni sudovi trebali bi, naime, imati mogućnost da utvrde pravnu narav poreznih odbitaka.

53. U tom pogledu, što se tiče činjenice koju je istaknuo Bundesfinanzhof prema kojoj su privatne uplate uzdržavanja namijenjene potrebama uzdržavanja primatelja, Sud je u presudi Schröder, odbacujući slične argumente koje je istaknula njemačka vlada, već utvrdio da ta činjenica ne dovodi u pitanje postojanje izravne veze u smislu sudske prakse, jer ta izravna veza ne proizlazi ni iz kakve korelacije između iznosa troška u pitanju i iznosa oporezivog dohotka, već iz činjenice da je trošak neodvojiv od djelatnosti kojom se ostvaruje dohodak [37].

54. Suprotno tomu, što se tiče argumenta njemačke vlade o potrebi uzimanja u obzir kvalifikacije predmetnih odbitaka u nacionalnom pravu, napominjem da bilo kakva kvalifikacija troška ili odbitka u nacionalnom pravu (bilo da je kvalificiran kao osobni, poslovni ili drukčije), unatoč važnosti na nacionalnoj razini koju joj zakonodavac i nacionalni sudovi žele priznati, ne može se ipak upotrijebiti da bi se opravdala diskriminacija europskih državljana na temelju njihova boravišta protivno pravu Unije.

55. U tom pogledu valja također napomenuti da prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je točno da države članice trenutačno i dalje imaju nadležnost u području izravnog oporezivanja, one ipak moraju izvršavati tu nadležnost poštujući obveze koje su preuzele u okviru prava Unije [38].

34 — Vidjeti točke 9., 12. kao i 42. i 43. presude Schröder (EU:C:2011:198), a posebno točke 20 do 23. mišljenja nezavisnog odvjetnika Y. Bota koje se odnosi na taj predmet (EU:C:2010:761).

35 — Vidjeti sudsku praksu navedenu u bilješci 25.

36 — Njemačka vlada osobito tvrdi da osobna narav privatnih uplata uzdržavanja proizlazi iz naravi vrste ugovora koji je obuhvaćen obiteljskim i nasljednim pravom, iz cilja prijenosa koji se odnosi na to da se roditelji koji stare ekonomski osiguraju, iz činjenice da se uplata ne ocjenjuje s obzirom na vrijednost protučinidbe nego s obzirom na prenositeljeve potrebe uzdržavanja i sposobnost dužnika uplata da plaća porez te iz činjenice da stranke namjeravaju održavati proizvodnu djelatnost koja se prenosi u obitelji.

37 — Vidjeti presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 43.

38 — Vidjeti presude Schumacker (EU:C:1995:31), t. 21., Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629), t. 26. i navedenu sudsku praksu kao i Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445), t. 14. i navedenu sudsku praksu.

56. Njemačka vlada podredno tvrdi da u ovom slučaju ne postoji izravna veza između troškova čiji se odbitak traži i oporezivog dohotka. Naime, kako bi se opravdalo postojanje „izravne veze“ između uplata i dohotka od komercijalne djelatnosti, nije dovoljna činjenica da J. Grünewald ne bi mogao steći udio u društvu da se nije obvezao izvršavati uplate. Za utvrđivanje te veze odlučujuća je činjenica da su navedeni troškovi nastali upravo zbog gospodarske djelatnosti oporezive u Njemačkoj, odnosno kao rezultat upravljanja poduzećem, ili da su neodvojivo povezani s tom gospodarskom djelatnošću.

57. U istom smislu, prema mišljenju francuske vlade, veza između uplata i predmetnih komercijalnih dohodaka ne može se kvalificirati kao izravna jer uplate nisu konkretno povezane s tim komercijalnim dohocima. Francuska vlada poziva se na dvije nedavne presude Suda, Komisija/Finska [39] i Komisija/Njemačka [40], u kojima je Sud pojasnio smisao i doseg pojma „izravna veza“.

58. U tom pogledu valja ipak napomenuti da nema razloga zbog kojeg se ne bi mogle potvrditi tvrdnje Suda u presudi Schröder, odnosno da, ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi da obveza izvršavanja privatne uplate uzdržavanja *proizlazi*, odnosno potječe ili nastaje iz prijenosa imovine koja donosi prihod, trošak ispunjavanja te obveze jest trošak izravno povezan s upravljanjem tom imovinom [41].

59. Međutim, u ovom slučaju i ne dovodeći u pitanje provjere koje je dužan obaviti sudac koji je uputio zahtjev, čini se da, kao i u predmetu Schröder, obveza izvršavanja privatnih uplata uzdržavanja proizlazi iz prijenosa udjela u društvu od kojeg je ostvaren oporezivi dohodak. Naime, prijenos udjela i uplate dio su istog ugovora i njihov se odnos temelji na razmjeni. Sam Bundesfinanzhof u svojem rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku tvrdi da iz članka 2. tog ugovora proizlazi da se uplate uzdržavanja ugovaraju kao „protučinidba“ (Gegenleistung). To dokazuje da J. Grünewald ne bi dobio udjele u društvu osoba da nije prihvatio obvezu izvršavanja uplata svojem ocu.

60. S druge strane, postojanje „izravne veze“ u slučajevima prijenosa u okviru budućeg nasljedstva proizlazi iz opisa pravnog sustava budućeg nasljedstva u sudskoj praksi samog Bundesfinanzhofa. Naime, kao što proizlazi iz točke 9. ovog mišljenja, prema sudskoj praksi tog suda, privatne uplate uzdržavanja predstavljaju dohodak koji proizlazi iz prenesene imovine koji zadržava prenositelj, ali koji treba ostvariti preuzimatelj. Stoga se uplata podudara s barem jednim dijelom dohotka ostvarenog od prenesene imovine. To dokazuje ne samo da postoji izravna veza nego i da postoji pravo podudaranje troška čiji se odbitak traži (privatna uplata uzdržavanja) s oporezivim dohotkom (koristi ostvarene od udjela u društvu).

61. Što se tiče presuda koje je navela francuska vlada, u predmetu Komisija/Finska od Suda se tražilo da ocijeni usklađenost s člankom 63. UFEU-a finskog sustava oporezivanja dividendi isplaćenih mirovinskim fondovima koji je bio diskriminatoran u odnosu na nerezidentne fondove [42]. Međutim, prema mojem mišljenju, iz te se presude ne može zaključiti, kao što je to, čini se, učinila francuska vlada, da je Sud želio uputiti samo na jedan kriterij, odnosno namjeru zakonodavca, kojim bi se zamijenio kriterij neodvojivosti troškova i dohotka, koji je utvrđen u ranijoj sudskoj praksi kako bi se utvrdilo postojanje izravne veze. Naime, u točkama 41. do 43. te presude Sud nije utvrdio nijedan novi kriterij nego je samo odbio argument finske vlade u pogledu neusporedivosti situacija rezidentnih i nerezidentnih fondova zbog nedostatka izravne veze, pri čemu je utvrdio da je sam zakonodavac u

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

41 — Vidjeti točku 45. *supra* i presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 45., 46. i 49.

42 — Dok su rezidentni fondovi mogli odbiti od poreza iznose koji se koriste kao pričuva za ispunjavanje svojih obveza u području mirovina, čime su ustvari primljene dividende bile oslobođene poreza, nerezidentni fondovi nisu imali tu mogućnost. Vidjeti presudu Komisija/Finska (EU:C:2012:688), t. 25. i 26.

predmetnom nacionalnom propisu uspostavio izravnu vezu između troška koji se može odbiti (odnosno iznosa koji se koriste kao pričuve za ispunjavanje obveza u području mirovina) i oporezivog dohotka (odnosno dividendi) da bi se uzela u obzir posebna svrha fondova [43] koja je zajednička rezidentnim i nerezidentnim fondovima.

62. Suprotno tomu, u predmetu Komisija/Njemačka od Suda se tražilo da ocijeni usklađenost s člankom 63. UFEU-a njemačkog poreznog uređenja prema kojem nerezidentni mirovinski fondovi nisu mogli od dividendi i kamata ostvarenih u Njemačkoj odbiti određene troškove koje je prema mišljenju Komisije trebalo smatrati izravno povezanima s tim dividendama i kamatama. Međutim, suprotno onomu što naizgled tvrdi francuska vlada, u toj presudi Sud nije promijenio pristup koji je primijenio u presudi Schröder, na kojoj je zapravo temeljio svoju odluku [44], nego je samo odbio tužbu Komisije zbog toga što nije dokazala povredu obveze, a teret dokaza bio je na njoj. Konkretno, Sud je prigovorio Komisiji to što nije predočila dovoljno elemenata kojima bi se dokazalo da su troškovi (bankovni i transakcijski troškovi te troškovi ljudskih potencijala) za koje je tvrdila da su u izravnoj vezi s oporezivim dohotkom (dividendama i kamatama), posebno nužni za ostvarivanje tog dohotka. Drugim riječima, koristeći se pojmovima iz presude Schröder, Komisija nije dovoljno dokazala da su ti troškovi proizašli ili da su nastali iz djelatnosti od kojih se ostvaruje oporezivi dohodak.

63. Njemačka vlada tvrdi da, čak i da je država boravišta J. Grünewalda trebala u svrhu osobnog odbitka uzeti u obzir privatne uplate uzdržavanja koje je izvršio, postojala bi opasnost od dvostrukog odbitka tih uplata i, posljedično, povoljnijeg tretmana nerezidenata od onog zajamčenog rezidentima. Međutim, moguće postojanje takve opasnosti, koja se u ovom slučaju čini donekle teoretska, ne može opravdati diskriminatoran tretman nerezidentnih poreznih obveznika. Naime, Direktivom Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja [45], na snazi u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, kao i Direktivom Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799 [46], predviđa se razmjena informacija između predmetnih poreznih tijela, tako da njemačko ministarstvo financija može obavijestiti državu boravišta djelomičnog poreznog obveznika o zahtjevu za odbitak koji je podnio, kako bi se izbjegao dvostruki odbitak [47].

64. Konačno, francuska vlada podredno tvrdi da, ako će Sud smatrati da je nacionalni propis –kojim se nerezidentnog poreznog obveznika sprječava da odbije izvršene privatne uplate uzdržavanja – protivan članku 63. UFEU-a, odbitak se ne bi trebao primijeniti na ukupni dohodak koji je porezni obveznik ostvario u državi u kojoj nije rezident nego bi trebao biti dopušten samo u pogledu kategorije dohodaka koje se odnose na djelatnost izravno povezanu s uplatama, i stoga, u ovom predmetu, isključivo u pogledu dohotka koji je J. Grünewald ostvario s naslova svojeg udjela u društvu osoba.

65. Međutim, u tom pogledu, u skladu s tvrdnjama Komisije na raspravi, smatram da je na nacionalnim poreznim tijelima da odluče o konkretnom načinu izračuna odbitaka ili o poreznoj osnovici na koju se odbitci mogu primijeniti, pod uvjetom da odabrani pristup ne predstavlja diskriminaciju između rezidentnog i nerezidentnog poreznog obveznika.

43 — Sud je utvrdio da se ta svrha odnosi na akumulaciju kapitala ulaganjima kojima se ostvaruje dohodak, osobito u obliku dividendi kako bi mogli ispuniti svoje buduće obveze iz ugovora o osiguranju, presuda Komisija/Finska (EU:C:2012:688), t. 42.

44 — Vidjeti presudu Komisija/Njemačka (EU:C:2012:737), t. 17.

45 — SL L 336, str. 15.

46 — SL L 64, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.)

47 — Vidjeti u tom smislu i presude Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96), t. 36. i van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269), t. 55.

2. Postojanje važnog razloga u općem interesu

66. Iz stalne sudske prakse proizlazi da ograničenje slobodnog kretanja kapitala nije dopušteno osim ako to opravdavaju nužni razlozi u općem interesu [48]. Dok u predmetu Schröder njemačka vlada nije istaknula nijedan važan razlog u općem interesu, niti ga je razmatrao sud koji je uputio zahtjev [49], u ovom su predmetu pak navedena dva važna razloga u općem interesu.

a) Uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja između država članica

67. Sud koji je uputio zahtjev prije svega pita može li se opravdati činjenica da se nerezidentnom poreznom obvezniku uskratila mogućnost da odbije uplate koje duguje kako bi se očuvala uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja između država članica u skladu s načelom teritorijalnosti. Pozivajući se na prethodno navedeni Korrespondenzprinzip [50], iz kojeg proizlazi da se predmetni propis ne može ocijeniti u okviru prava Unije a da se ne uzme u obzir porezna situacija primatelja uplate, navedeni sud pita može li država podrijetla dohotka biti ovlaštena očuvati svoje porezno zakonodavstvo tako da nerezidentnom poreznom obvezniku zabrani odbitak, ako zbog objektivnih razloga oporezivanje primatelja nije moguće, kao, na primjer, kada taj porezni obveznik nije rezident nacionalnog državnog područja.

68. U tom smislu valja navesti, s jedne strane, da je očuvanje podjele nadležnosti za oporezivanje među državama članicama legitiman cilj koji je potvrdio Sud, a 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 [51].

69. Međutim, u ovom slučaju valja, kao prvo, napomenuti da niti iz rješenja kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku niti iz nekog drugog elementa spisa ne proizlazi da se uplate koje je J. Grünewald izvršio svojem ocu primatelju ne mogu oporezivati u Njemačkoj. Naime, nema nikakve naznake o tome je li otac rezident izvan njemačkog državnog područja ili da on ne može biti podvrgnut porezu na te uplate zbog bilo kojeg drugog razloga. Čini se, dakle, da je riječ o hipotetskom argumentu kojim se, ne dovodeći u pitanje, naravno, provjeru suda koji je uputio zahtjev, nikako ne bi mogla konkretno u ovom predmetu opravdati diskriminacija koju je pretrpio J. Grünewald.

70. Kao drugo, i u svakom slučaju, kako je već navedeno u točki 48. ovog mišljenja, neovisno o Korrespondenzprinzipu [52], poreznim tretmanom primatelja uplata ne može se opravdati diskriminacija nerezidentnog poreznog obveznika. Predmetnim propisom, konkretno člankom 50. EStG-a, uskraćuje se bilo kakav odbitak kao „izvanrednog troška“, kada je dužnik djelomični porezni obveznik. Prema tome, nerezidentnom poreznom obvezniku u svakom se slučaju uskraćuje odbitak privatnih uplata uzdržavanja neovisno o mjestu boravišta kao i o činjenici da se te uplate oporezuju u pogledu primatelja. Cilj tog propisa nikako nije održavati uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja i on se, u svakom slučaju, ne može smatrati kao mjera proporcionalna toj svrsi.

48 — Vidjeti *ex multis* presudu DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), t. 44. i navedenu sudsku praksu.

49 — Vidjeti presudu Schröder (EU:C:2011:198), t. 48.

50 — Vidjeti točku 12. *supra*.

51 — Vidjeti presudu DMC (EU:C:2014:20), t. 46. i 47. i navedenu sudsku praksu.

52 — U svojem rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, Bundesfinanzhof se poziva na presudu Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Međutim, to mi se pozivanje ne čini relevantnim jer se taj predmet odnosio na nemogućnost odbijanja od poreza iznosa uzdržavanja u jednoj državi članici koji je plaćen u drugoj državi članici pa time i na odnos između dva različita porezna zakonodavstva (vidjeti osobito točku 35.), dok se mogućnost odbijanja privatnih uplata uzdržavanja od poreza i *odgovarajuće* oporezivanje primatelja odnosi isključivo na njemački porezni sustav.

b) Usklađenost nacionalnog poreznog sustava

71. Izričito navodeći iste argumenti na koje se pozvao Bundesfinanzhof kako bi izrazio svoje dvojbe u pogledu razloga koji se odnose na uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja između država članica, njemačka vlada kao opravdanje predmetnog poreznog tretmana ističe i potrebu da se osigura usklađenost nacionalnog poreznog sustava. Prema mišljenju te vlade, zbog Korrespondenzprinzipa i posljedičnog prijenosa sposobnosti plaćanja poreza između dužnika i vjerovnika uplata [53], generacijsku skupinu nasljednika (Generationennachfolgeverbund) u kojoj se odvija očekivano nasljeđivanje (u ovom slučaju roditelji i dva sina) treba smatrati jedinstvenim poreznim subjektom te stoga oporezivati jednim porezom [54]. Prema mišljenju njemačke vlade, da je u Njemačkoj dopušten odbitak privatnih uplata uzdržavanja a da primatelj istodobno na njih ne plaća porez, jedinstveni porezni subjekt imao bi dvostruku korist, a to bi ugrozilo usklađenost njemačkog poreznog sustava.

72. U tom pogledu valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud priznaje potrebu za očuvanjem usklađenosti poreznog sustava kao važan razlog u općem interesu [55]. Međutim, dopuštenost takvog razloga za opravdanje ovisi o postojanju izravne veze između predmetne porezne prednosti i prijeboja te prednosti s određenim poreznim davanjem, pri čemu se izravnost te veze mora ocijeniti s obzirom na cilj propisa u pitanju [56]. Osim toga, takva izravna veza ne postoji osobito kad je riječ o različitom oporezivanju ili različitom poreznom tretmanu poreznih obveznika [57].

73. Međutim, u ovom slučaju očito je da se predmetni porezni tretman odnosi na različite porezne obveznike, to jest, s jedne strane, dužnika privatnih uplata uzdržavanja koji, ako je rezident, može odbiti te uplate, i s druge strane, primatelja čije se navedene uplate oporezuju u skladu s Korrespondenzprinzipom.

74. Njemačka vlada, međutim, smatra da izravna veza između porezne prednosti i poreza, koju zahtijeva sudska praksa, može postojati i ako je riječ o različitim poreznim obveznicima jer zbog Korrespondenzprinzipa „Generationennachfolgeverbund“ treba tretirati kao jedinstveni porezni subjekt.

75. Taj argument uopće ne smatram uvjerljivim.

76. Naime, kao prvo, čini mi se da je taj argument očito proturječan argumentu koji je istaknula njemačka vlada, o kojem se raspravljalo u točki 56. ovog mišljenja i pratećim točkama, prema kojem ne postoji izravna veza između troškova čiji se odbitak traži (odnosno privatne uplate uzdržavanja u pogledu kojih se oporezuje primatelj) i oporezivog dohotka. Naime, ako se tvrdi da ne postoji izravna veza između troškova koji se mogu odbiti i oporezivih dohodaka, pitam se kako se može tvrditi da takva veza postoji između porezne prednosti i oporezivanja.

77. Kao drugo, taj je argument proturječan praksi njemačkih poreznih tijela koja, na temelju predmetnog poreznog propisa, ne tretiraju uvijek Generationennachfolgeverbund kao jedinstveni porezni subjekt nego samo ako je porezni obveznik koji je dužnik rezident u Njemačkoj. Naime, samo se u tom slučaju podudaraju oporezivanje uplata i njihov odbitak. Suprotno tomu, na temelju članka 50. EstG-a, odbijanje privatnih uplata uzdržavanja u svakom se slučaju uskraćuje nerezidentnom poreznom obvezniku, bez obzira na to oporezuju li se te uplate u Njemačkoj ili ne.

53 — Vidjeti točke 10. i 12. *supra*.

54 — Njemačka vlada tvrdi i da je u sličnim slučajevima, kao što su slučajevi grupacije društava, Sud priznao različite subjekte kao jedinstveni porezni subjekt. Ta se vlada osobito poziva na presudu Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — Vidjeti *ex multis* presude Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), t. 42. i Papillon (EU:C:2008:659), t. 43.

56 — Vidjeti *ex multis* presudu Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), t. 92. i navedenu sudsku praksu.

57 — Vidjeti presudu DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552), t. 47. i navedenu sudsku praksu. U tom pogledu upućujem i na točku 35. i prateće točke svojeg mišljenja u predmetu Komisija/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:344).

78. Osim toga, sama njemačka vlada je na raspravi priznala da, ako je primatelj uplata rezident u inozemstvu, što se, kako se vidjelo, ipak čini hipotetskim u ovom slučaju, odbitak privatnih uplata uzdržavanja odobrava se rezidentnom poreznom obvezniku koji je dužnik čak i ako se navedene uplate ne oporezuju u Njemačkoj, pod uvjetom da taj porezni obveznik dostavi potvrdu države članice u kojoj je primatelj uplata rezident iz koje proizlazi da se uplate oporezuju u toj državi članici.

79. Iz tih razmatranja stoga proizlazi da se na Korrespondenzprinzipu ne može temeljiti usklađenost koja bi se, kao što tvrdi njemačka vlada, trebala očuvati u nacionalnom poreznom sustavu i koja bi mogla opravdati diskriminatoran tretman nerezidentnog poreznog obveznika.

80. Iz toga, prema mojem mišljenju, proizlazi da se nijednim istaknutim važnim razlogom u općem interesu ne može opravdati utvrđeno ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

V – **Zaključak**

81. Zbog navedenih razloga, stoga, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je postavio Bundesfinanzhof odgovori kako slijedi:

„Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da se protivi propisu države članice, kao što je onaj u glavnom postupku, kojim se dopušta rezidentnom poreznom obvezniku, ali ne i nerezidentnom poreznom obvezniku da odbije privatne uplate uzdržavanja izvršene na temelju prijenosa imovine u okviru budućeg nasljedstva koja donosi prihod i povezana je s tom državom, pod uvjetom da obveza izvršavanja tih uplata proizlazi iz prijenosa te imovine, iako je navedenim propisom predviđeno da se odbitak podudara s istovjetnom poreznom obvezom primatelja uplata koji je puni porezni obveznik u dotičnoj državi.“