Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

21. prosinca 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Članci 63. i 65. UFEU-a – Nacionalni propis o porezu na nasljedstvo – Tuzemne nekretnine – Ograničena porezna obveza – Različito postupanje prema rezidentima i nerezidentima – Pravo na olakšicu na poreznu osnovicu – Razmjerno umanjenje u slučaju ograničene porezne obveze – Obveze koje proizlaze iz nužnog dijela – Nepostojanje odbitka u slučaju ograničene porezne obveze”

U predmetu C-394/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), odlukom od 20. srpnja 2020., koju je Sud zaprimio 18. kolovoza 2020., u postupku

XY

protiv

Finanzamt V,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca petog vijeća, C. Lycourgos, predsjednik četvrtog vijeća, I. Jarukaitis i M. Ilešič, suci,

nezavisni odvjetnik: J. Richard de la Tour,

tajnik: C. Di Bella, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. lipnja 2021.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za XY, R. Weller, *Steuerberater*,

– za njemačku vladu, J. Möller, R. Kanitz i S. Costanzo, u svojstvu agenata,

– za španjolsku vladu, M. J. Ruiz Sánchez, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, W. Roels i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 16. rujna 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 63. i 65. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe XY i Finanzamta V (Porezna uprava V, Njemačka) u vezi s izračunom poreza na nasljedstvo za nekretnine koje se nalaze u Njemačkoj.

Pravni okvir

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Zakon o porezu na nasljedstvo i darove), u verziji objavljenoj 27. veljače 1997. (BGBl. 1997. I, str. 378.), kako je izmijenjen Gesetzom zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Zakon o suzbijanju utaje poreza i izmjeni drugih poreznih odredbi) od 23. lipnja 2017. (BGBl. 2017. I, str. 1682.) (u daljnjem tekstu: ErbStG), u svojem članku 1. naslovljenom „Oporezive transakcije” predviđa:

„(1) Porezu na nasljedstva (ili darove) podliježu

1. stjecanja za slučaj smrti;

2. darovanja između živih;

[…]”

4 U skladu s člankom 2. ErbStG-a, naslovljenim „Osobna porezna obveza”:

„(1) Porezna obveza nastaje

1. u slučajevima iz članka 1. stavka 1. točaka 1. do 3., u pogledu sve stečene imovine (neograničena porezna obveza) ako je ostavitelj na dan smrti, darovatelj na dan zaključenja darovanja ili stjecatelj na dan nastanka činjenice koja dovodi do porezne obveze (članak 9.), imao svojstvo rezidenta. Rezidentima se smatraju:
   (a) fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na državnom području,
   (b) njemački državljani koji nisu neprekinuto boravili dulje od pet godina u inozemstvu, iako nemaju prebivalište u Njemačkoj,

[…]

3. u svim ostalim slučajevima, osim u slučaju iz stavka 3., u pogledu stečene imovine koja se sastoji od tuzemne imovine u smislu članka 121. Bewertungsgesetza [(Zakon o procjeni)] (ograničena porezna obveza).

[…]”

5 U članku 3. ErbStG-a, naslovljenom „Stjecanje za slučaj smrti”, u njegovu stavku 1. navodi se:

„Stjecanjem za slučaj smrti smatra se

1. stjecanje nasljeđivanjem […], putem zapisa (legata) […] ili na temelju istaknutog prava na nužni dio nasljedstva (članak 2303. i sljedeći Bürgerliches Gesetzbucha [(Građanski zakonik), u verziji objavljenoj 2. siječnja 2002. (BGBl. 2002. I, str. 42., kao i ispravci BGBl. 2002. I, str. 2909. i BGBl. 2003. I, str. 738.), u daljnjem tekstu: BGB]);

[…]”

6 Članak 9. ErbStG-a predviđa da je događaj na temelju kojeg nastaje obveza plaćanja poreza, u slučaju stjecanja za slučaj smrti, ostaviteljeva smrt.

7 U skladu s člankom 10. ErbStG-a, naslovljenim „Oporezivo stjecanje”:

„(1) Oporezivim stjecanjem smatra se stjecateljevo povećanje imovine, osim ako se ne izuzima od poreza […]. U slučajevima iz članka 3. povećanjem imovine se smatra iznos koji se dobiva kad se od […] vrijednosti cjelokupne stečene imovine, ako se na tu vrijednost primjenjuje oporezivanje na temelju ovog zakona, […] odbiju obveze iz nasljedstva koje se mogu odbiti u skladu sa stavcima 3. do 9. […]

[…]

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

1. ostaviteljevi dugovi […];

2. obveze koje proizlaze iz zapisa (legata), naloga te istaknutih nužnih dijelova i prava na novčanu nadoknadu nasljedstva […]

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

[…]”

8 Članak 15. ErbStG-a, naslovljen „Porezni razredi”, predviđa:

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

Porezni razred I.:

1. bračni drug i životni partner,

2. djeca i pastorci,

[…]”

9 Člankom 16. ErbStG-a, naslovljenim „Olakšice” određuje se:

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

1. od strane bračnog druga i životnog partnera do iznosa od 500 000 eura;

2. od strane djece, u smislu poreznog razreda I. točke 2., i od strane djece preminule djece, u smislu poreznog razreda I. točke 2., do iznosa od 400 000 eura;

[…]

2. U slučaju ograničene porezne obveze (članak 2. stavak 1. točka 3.), iznos olakšice iz stavka 1. umanjuje se za dio iznosa. Taj dio iznosa odgovara omjeru između zbroja vrijednosti imovine koja je stečena u isto vrijeme i na koju se ne primjenjuje ograničena porezna obveza i imovinskih dobara na koja se ne primjenjuje ograničena porezna obveza i koja je ista osoba stekla tijekom 10 godina, te vrijednosti ukupne imovine koju je ta osoba stekla tijekom 10 godina. Prethodna stjecanja pribrajaju se prema svojoj ranijoj vrijednosti.

[…]”

10 Članak 37. ErbStG-a, naslovljen „Primjena zakona”, u svojem stavku 14. propisuje:

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

11 Članak 121. Bewertungsgesetza (Zakon o procjeni), u verziji objavljenoj 1. veljače 1991. (BGBl. 1991. I, str. 230.), kako je izmijenjen Zakonom od 4. studenoga 2016., naslovljen „Tuzemna imovina”, propisuje:

„Tuzemna imovina obuhvaća:

1. tuzemnu poljoprivrednu i šumsku imovinu;

2. tuzemne nekretnine;

[…]”

12 Članak 2303. BGB-a, naslovljen „Osobe koje imaju pravo na nužni dio; Iznos nužnog dijela”, propisuje u stavku 1.:

„Ako je na temelju raspolaganja imovinom za slučaj smrti ostaviteljev potomak isključen iz nasljeđivanja, on može zahtijevati nužni dio od nasljednika. Nužni dio sastoji se od polovice vrijednosti zakonskog dijela nasljedstva […]”

13 Članak 2311. BGB-a, naslovljen „Vrijednost nasljedstva”, propisuje:

„1. Izračun nužnog dijela temelji se na sastavu i vrijednosti nasljedstva u trenutku smrti […]

2. Vrijednost treba, ako je to potrebno, utvrditi na temelju procjene. Vrijednost koju je odredio ostavitelj nije relevantna.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Tužiteljica u glavnom postupku austrijska je državljanka s boravištem u Austriji. Ona je kći ostavitelja E koji je također bio austrijski državljanin s boravištem u Austriji i koji je preminuo 12. kolovoza 2018.

15 Potonji je bio vlasnik triju izgrađenih i jednog neizgrađenog zemljišta u Njemačkoj. Sastavio je oporuku u kojoj je svoju kćer odredio kao svoju jedinu nasljednicu, a njegova supruga i sin imali su pravo na nužni dio nasljedstva.

16 Nakon smrti svojeg oca, tužiteljica iz glavnog postupka sporazumno se obvezala platiti svojoj majci i svojem bratu iznose od 1 700 000 eura i 2 850 000 eura radi podmirenja njihovih prava na nužni dio nasljedstva. U prijavi poreza na nasljedstvo koju je podnijela Poreznoj upravi V tužiteljica je zatražila da se obveze koje proizlaze iz tih nužnih dijelova nasljedstva do iznosa od 43 %, odnosno u ukupnom iznosu od 1 956 500 eura, odbiju od vrijednosti ostavine kao obveze iz nasljedstva. Ocijenila je da udio nekretnina na koje se primjenjuje njemački porez na nasljedstvo čini 43 % vrijednosti cjelokupne ostavine u iznosu od 11 592 598,10 eura, koja uključuje i pokretnine i nekretninu koja se nalazi u Španjolskoj.

17 Porezna uprava V naložila je tužiteljici iz glavnog postupka plaćanje poreza na nasljedstvo u iznosu od 642 333 eura. Pritom je porezna uprava oporezovala samo nekretnine koje se nalaze u Njemačkoj. Nije prihvatila odbitak nužnih dijelova kao obvezu iz nasljedstva jer ti nužni dijelovi, u skladu s člankom 10. stavkom 6. drugom rečenicom ErbStG-a, nisu bili ekonomski povezani s nekretninama koje su uključene u ostavinsku masu. Osim toga, u svrhu izračuna poreza na nasljedstvo, umjesto olakšice od 400 000 eura koja je u načelu predviđena za ostaviteljevu djecu u skladu s člankom 16. stavkom 1. točkom 2. tog ErbStG-a, uzela je u obzir olakšicu u manjem iznosu primjenom članka 16. stavka 2. navedenog ErbStG-a.

18 Svojom tužbom podnesenom Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), tužiteljica iz glavnog postupka ističe da ima pravo na puni iznos olakšice predviđene člankom 16. stavkom 1. točkom 2. ErbStG-a, tvrdeći da stavak 2. te odredbe nije u skladu s pravom Unije. Osim toga, ona smatra da isto vrijedi za nepriznavanje djelomičnog ili potpunog odbitka vrijednosti obveza koje proizlaze nužnih dijelova do iznosa koji je izračunala kao obvezu iz nasljedstva.

19 Sud koji je uputio zahtjev navodi da rješenje spora koji se pred njim vodi ovisi o odgovoru na pitanje jesu li članak 16. stavak 2. ErbStG-a i članak 10. stavak 6. druga rečenica tog zakona, koji se primjenjuju u slučaju ograničene porezne obveze na pravima iz nasljeđivanja ako u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ni ostavitelj ni nasljednik u trenutku ostaviteljeve smrti nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj, u skladu s člankom 63. stavkom 1. i člankom 65. UFEU-a.

20 Kao prvo, taj sud navodi da je njemački zakonodavac uveo članak 16. stavak 2. ErbStG-a kao odgovor na presudu od 8. lipnja 2016., Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Na temelju te odredbe i u skladu s člankom 37. stavkom 14. ErbStG-a, prilikom stjecanjâ za slučaj smrti za koja je oporezivi događaj nastao nakon 24. lipnja 2017. potrebno je umanjiti olakšicu predviđenu

člankom 16. stavkom 1. ErbStG-a za iznos izračunan primjenom stavka 2. te odredbe. Navedeni sud međutim sumnja u usklađenost tog novog propisa s člankom 63. stavkom 1. i člankom 65. UFEU-a, kako ih tumači Sud.

21 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev također se pita o usklađenosti članka 10. stavka 6. druge rečenice ErbStG-a s tim odredbama.

22 U okviru ograničene porezne obveze glede prava iz nasljeđivanja o kojima je riječ u glavnom postupku, Porezna uprava V oporezovala je samo tuzemne nekretnine. U tom pogledu, članak 10. stavak 6. ErbStG-a ne dozvoljava tužiteljici iz glavnog postupka da odbije, kao obveze iz nasljedstva kad je riječ o stjecanju za slučaj smrti, primjenom članka 10. stavka 5. ErbStG-a, vrijednost obveza koje proizlaze iz nužnih dijelova njezine majke i brata koje mora poštovati.

23 Naime, u skladu sa sudskom praksom Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka), ekonomska povezanost u svrhu mogućnosti odbitka dugova i tereta koja se zahtijeva tim člankom 10. stavkom 6. postoji samo ako se oni mogu pripisati određenoj pojedinačnoj imovini koja čini dio nasljedstva. Međutim, prema toj sudskoj praksi, činjenica da se nužni dio, u skladu s člankom 2311. BGB-a, izračunava s obzirom na vrijednost nasljedstva, ne stvara takvu ekonomsku nego, u najboljem slučaju, pravnu vezu.

24 Taj sud navodi da bi, pod pretpostavkom da su na dan smrti ostavitelj ili tužiteljica iz glavnog postupka imali prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj, ta situacija dovela do neograničene porezne obveze tužiteljice iz glavnog postupka, što bi joj omogućilo da od imovine stečene za slučaj smrti u cijelosti odbije obveze koje se odnose na nužne dijelove, kao obveze iz nasljedstva, na temelju članka 10. stavka 5. točke 2. ErbStG-a.

25 U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 63. stavak 1. i članak 65. [UFEU-a] tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis države članice o oporezivanju nasljedstva kojim se u pogledu izračuna tog poreza predviđa da je u slučaju stjecanja nekretnina koje se nalaze u tuzemstvu olakšica primijenjena na poreznu osnovicu niža ako su ostavitelj i nasljednik u trenutku ostaviteljeve smrti imali prebivalište ili uobičajeno boravište u drugoj državi članici, nego olakšica koja bi se primjenjivala ako bi barem jedna od tih osoba u navedenom trenutku imala prebivalište ili uobičajeno boravište u prvonavedenoj državi članici?

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

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

26 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 63. i 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice o izračunu poreza na nasljedstvo koji predviđa da se u slučaju stjecanja nekretnina koje se nalaze u tuzemstvu, kada na dan smrti ostavitelja ni ostavitelj ni nasljednik nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište u toj državi članici, olakšica na poreznu osnovicu umanjuje u odnosu na olakšicu koja bi se primijenila kada bi barem jedan od njih imao, na isti dan, prebivalište ili uobičajeno boravište u navedenoj državi članici, u iznosu koji odgovara vrijednosti imovine koja se ne oporezuje u toj istoj državi članici u odnosu na vrijednost cjelokupne ostavine.

27 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, iako izravno oporezivanje ulazi u nadležnost država članica, one tu nadležnost ipak moraju izvršavati uz poštovanje prava Unije i osobito temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om (vidjeti osobito presude od 23. veljače 2006., van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, t. 36. i navedenu sudsku praksu; od 3. ožujka 2021. Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, t. 73. i navedenu sudsku praksu, i od 29. travnja 2021., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Dohodak koji isplaćuju UCITS-i), C-480/19, EU:C:2021:334, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

28 Člankom 63. stavkom 1. UFEU-a općenito se zabranjuju ograničenja kretanja kapitala među državama članicama kao i između država članica i trećih zemalja.

29 Porez na nasljedstva – prilikom kojih se imovina koju je ostavila umrla osoba prenosi na jednu ili više osoba – ulazi u područje primjene odredbi UFEU-a o kretanju kapitala iz članka 63. UFEU-a, osim u slučaju kad su njihovi sastavni elementi ograničeni na jednu državu članicu (presuda od 26. svibnja 2016., Komisija/Grčka, C-244/15, EU:C:2016:359, t. 25. i navedena sudska praksa).

30 Situacija u kojoj država članica primjenjuje porez na nasljedstvo na ostavinu koja se nalazi na njezinu državnom području, koja pripada osobi koja ne boravi na tom državnom području na dan svoje smrti, a pripast će nasljedniku koji također nije rezident, ne može se smatrati potpuno unutarnjom situacijom. Prema tome, takva situacija spada u kretanje kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a.

31 Stoga valja ispitati predstavlja li nacionalni propis koji predviđa u slučaju ograničene porezne obveze na pravima iz nasljeđivanja umanjenje olakšice na poreznu osnovicu, ograničenje kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a i, u slučaju potvrdnog odgovora, je li takvo ograničenje opravdano.

Postojanje ograničenja u smislu članka 63. UFEU-a

32 Što se tiče slučajeva nasljeđivanja, mjere koje predstavljaju ograničenje kretanja kapitala obuhvaćaju mjere čiji je učinak smanjenje vrijednosti nasljedstva rezidenta države koja je različita od države na čijem se državnom području predmetne nekretnine nalaze (presuda od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 23. i navedena sudska praksa).

33 U ovom slučaju, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku predviđa da, kada nasljedstvo uključuje nekretnine koje se nalaze u Njemačkoj i kada ni ostavitelj ni nasljednik nemaju boravište u toj državi članici na dan smrti, olakšica na poreznu osnovicu je niža od olakšice koja bi se primijenila da su ostavitelj ili nasljednik na taj dan imali boravište u navedenoj državi članici. Naime ta se olakšica umanjuje za iznos koji odgovara udjelu vrijednosti imovine koja se ne oporezuje u toj istoj državi članici u odnosu na vrijednost cjelokupne ostavine.

34 Slijedom toga, takav propis dovodi do toga da nasljedstva između nerezidenata podliježu strožem poreznom opterećenju od onih koja uključuju barem jednog rezidenta, pa stoga imaju za učinak smanjenje vrijednosti nasljedstva. Iz toga proizlazi da nacionalni propis kao što je propis o kojemu je riječ u glavnom predmetu predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a (vidjeti osobito presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 25. i 26. i navedenu sudsku praksu).

Postojanje opravdanosti ograničenja slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 65. UFEU-a

35 Iz stavka 1. članka 65. UFEU-a u vezi sa stavkom 3. istog članka proizlazi da države članice u svojim nacionalnim propisima mogu utvrditi razliku između poreznih obveznika rezidenata i poreznih obveznika nerezidenata, pod uvjetom da ta razlika ne predstavlja sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala.

36 Treba stoga razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a i proizvoljnu diskriminaciju zabranjenu stavkom 3. istog članka. U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da se, kako bi se nacionalni propis mogao smatrati usklađenim s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u tretmanu mora odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili da mora biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti u tim smislu presudu od 30. lipnja 2016., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, t. 26. i navedenu sudsku praksu). U potonjem slučaju različito postupanje mora biti prikladno za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i ne smije prekoračiti ono što je nužno za ostvarenje tog cilja (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

– *Usporedivost predmetnih situacija*

37 Njemačka vlada ističe da nasljedstvo koje se odnosi na nerezidente i nasljedstvo koje uključuje rezidenta proizlaze iz objektivno različitih situacija. Razlika u poreznom tretmanu između nasljedstva koje se odnosi na nerezidente i onog koji uključuje rezidenta, u pogledu poreza na nasljedstvo povezanih s nekretninama koje se nalaze u Njemačkoj, stoga je objektivno opravdana.

38 Valja istaknuti to da se, na temelju propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, iznos poreza na nasljedstvo za nekretnine koje se nalaze u Njemačkoj izračunava na temelju vrijednosti tih nekretnina, ali i osobne veze između ostavitelja i nasljednika. Međutim, niti jedan od tih dvaju kriterija ne ovisi o boravištu potonjih. Osim toga, prema nacionalnom propisu o kojem je riječ, za potrebe oporezivanja nasljedstva za nekretnine u Njemačkoj poreznim obveznikom smatra se osoba koja ima pravo na nasljedstvo među nerezidentima kao i osoba koja ima pravo na nasljedstvo koje uključuje barem jednog rezidenta. Naime, u obama slučajevima, za potrebe izračuna iznosa poreza na nasljedstvo utvrđivanje razreda i porezne stope proizlazi iz istih

pravila. Tim se propisom, u svrhu izračuna poreza na nasljedstvo za nekretnine u Njemačkoj, s nasljedstvom među nerezidentima i nasljedstvom koje uključuje jednog rezidenta različito postupa samo u pogledu utvrđivanja stjecateljeva oporezivog povećanja imovine.

39 U takvim okolnostima valja smatrati da je time što je za potrebe oporezivanja nekretnina na istu razinu stavio, s jedne strane, nasljednike nerezidente koji su tu nekretninu stekli od ostavitelja nerezidenta i, s druge strane, nasljednike nerezidente ili rezidente koji su takvu nekretninu stekli od ostavitelja rezidenta te nasljednike rezidente koji su tu istu nekretninu stekli od ostavitelja nerezidenta, nacionalni zakonodavac sam smatrao da nije postojala nikakva razlika u objektivnoj situaciji između tih dviju kategorija nasljednika u pogledu načina i pretpostavki za oporezivanje nasljedstva (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 51.).

40 Točno je, kao što to ističe njemačka vlada, s jedne strane, da je njemačka porezna nadležnost u slučajevima ograničene porezne obveze na pravima iz nasljeđivanja između nerezidenata ograničena na tuzemne nekretnine, dok se u slučajevima neograničene porezne obveze na pravima iz nasljeđivanja koja uključuju najmanje jednog rezidenta, ta nadležnost odnosi na svu prenesenu imovinu. S druge strane, u glavnom postupku, suprotno odredbama koje su bile predmet, među ostalim, presude od 17. listopada 2013., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), iznos olakšice koja se primjenjuje na nasljednike koji su djelomično oporezovani nije više određen paušalno, nego razmjerno vrijednosti imovine na kojoj se navedena nadležnost izvršava u odnosu na vrijednost cjelokupne ostavine.

41 Međutim, te okolnosti ne mogu dovesti u pitanje zaključak iz točke 39. ove presude. Naime, u slučajevima neograničene porezne obveze, iznos olakšice na poreznu osnovicu predviđene propisom o kojem je riječ u glavnom postupku nipošto se ne razlikuje ovisno o iznosu porezne osnovice koja ulazi u njemačku poreznu nadležnost. Naime, kao što to proizlazi iz informacija podnesenih Sudu, ta olakšica koja se ocjenjuje s obzirom na obiteljski odnos koji postoji između nasljednika i ostavitelja, automatski se dodjeljuje svakom nasljedniku samo zato što ima status obveznika poreza na nasljedstvo u Njemačkoj, kako bi se smanjenjem ukupnog iznosa nasljedstva osiguralo izuzeće dijela obiteljske imovine. Međutim, kad je riječ o oporezivanju koje proizlazi iz izvršavanja porezne nadležnosti Savezne Republike Njemačke, nasljednik koji ima ograničenu poreznu obvezu nalazi se u situaciji koja je usporediva s onom nasljednika koji ima neograničenu poreznu obvezu jer kao što status poreznog obveznika ne ovisi o mjestu boravišta, s obzirom na to da predmetni propis oporezivanju nasljedstva podvrgava svako stjecanje nekretnina koje se nalaze u Njemačkoj neovisno o tomu jesu li ostavitelj i nasljednik rezidenti, tako ni priroda obiteljskog odnosa koji povezuje potonje osobe ni cilj djelomičnog izuzeća obiteljske imovine ne ovise o boravištu (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 53.).

42 Stoga bi se stjecatelj nasljedstva čija se porezna osnovica u Njemačkoj sastoji od nekretnina istovjetnih onima za koje je tužiteljica iz glavnog postupka porezni obveznik na temelju poreza na nasljedstvo, za razliku od te tužiteljice mogao, ako je te nekretnine stekao od osobe koja ima boravište na području Njemačke s kojom je postojao obiteljski odnos ili ako je, boraveći na tom području, stekao tu nekretninu od takve osobe koja ondje nije imala boravište, pozvati na puni iznos olakšice predviđen nacionalnim propisom.

43 Iz toga proizlazi da okolnosti na koje se poziva njemačka vlada ne mogu s obzirom na tu olakšicu objektivno razlikovati situaciju nasljednika nerezidenta ostavitelja nerezidenta u odnosu na onu nasljednika nerezidenta ostavitelja rezidenta ili onu nasljednika rezidenta ostavitelja rezidenta ili nerezidenta (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 55.).

44 Iz prethodno navedenog proizlazi to da se različito postupanje u pogledu pogodnosti olakšice poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku odnosi na objektivno usporedive situacije.

– *Opravdanje ograničenja važnim razlogom u općem interesu*

45 Njemačka vlada tvrdi da se ta razlika u postupanju može opravdati, među ostalim, nužnošću jamčenja usklađenosti njezina poreznog sustava.

46 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da je Sud prihvatio da potreba očuvanja usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje korištenja slobodama kretanja zajamčenima Ugovorom. Međutim, da bi se takvo opravdanje moglo priznati, potrebno je dokazati postojanje izravne veze između dodjele predmetne porezne prednosti i prijeboja te prednosti s pojedinim poreznim nametom, pri čemu izravnu prirodu te veze treba ocijeniti s obzirom na cilj predmetnog propisa (presuda od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 59. i navedena sudska praksa).

47 U ovom slučaju, kao što je to navedeno u točki 41. ove presude, njemačka vlada ističe da je, u okviru poreza na nasljedstvo čiji je cilj oporezivanje povećanja imovine koje proizlazi iz stjecanja zbog smrti, svrha olakšice iz članka 16. ErbStG-a, čiji iznos ovisi o obiteljskom odnosu koji postoji između ostavitelja i nasljednika, osigurati izuzeće dijela obiteljske imovine smanjenjem ukupnog iznosa nasljedstva. Konkretno, njegov je cilj, u slučaju blisko povezanih članova obitelji, osigurati da svaki od tih poreznih obveznika može imati koristi od pripadajućeg nasljedstva djelomično oslobođenog od poreza na nasljedstvo ili čak i potpuno oslobođenog od poreza na nasljedstvo u pogledu prijenosâ manje vrijednosti unutar obitelji.

48 U tu svrhu, na temelju članka 16. stavka 1. ErbStG-a, stjecatelji nasljedstva mogu imati koristi od cjelokupne te olakšice ako porezni namet na koji se ona odnosi obuhvaća cjelokupnu prenesenu ostavinu.

49 Suprotno tomu, stavak 2. tog članka predviđa da se olakšica na koju nasljednik ima pravo zbog svojeg obiteljskog odnosa s ostaviteljem umanjuje razmjerno dijelu povećanja imovine nasljednika koji nije u poreznoj nadležnosti Savezne Republike Njemačke.

50 Stoga propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku uspostavlja izravnu vezu između olakšice na koju se može pozvati nasljednik i opsega porezne nadležnosti u odnosu na povećanje imovine koje za njega proizlazi iz stjecanja za slučaj smrti.

51 Osim toga, s obzirom na načela navedena u točki 36. ove presude, valja istaknuti to, s jedne strane, da je ta veza prikladna za jamčenje ostvarenja cilja koji se želi postići tim propisom. Naime, propisom o kojem je riječ u glavnom postupku jamči se da za ukupno povećanje imovine u istoj vrijednosti, odobrena olakšica predstavlja istovjetan udio u ostavini koja podliježe oporezivanju, neovisno o tome je li riječ o neograničenoj ili ograničenoj poreznoj obvezi.

52 Taj propis stoga ima za učinak izbjegavanje toga da se dopuštanjem nasljedniku koji ima ograničenu poreznu obvezu da koristi olakšicu u cijelosti – kada se ta olakšica ne odnosi na porezni namet koji se primjenjuje na cjelokupno povećanje imovine koje proizlazi iz prijenosa nasljeđivanjem – sustavno podcjenjuje njegova djelomična sposobnost plaćanja poreza.

53 S druge strane, navedeni propis ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje željenog cilja jer se njime olakšica o kojoj je riječ u glavnom postupku iskorištava razmjerno opsegu porezne nadležnosti koju Savezna Republika Njemačka izvršava u odnosu na cjelokupnu ostavinsku masu. Konkretno, iz tog istog propisa proizlazi da, iako nekretnine koje je ta država članica oporezivala odgovaraju toj cjelokupnoj stečajnoj masi, nasljednik koji ima ograničenu poreznu obvezu ima pravo, poput nasljednika koji ima neograničenu poreznu obvezu, koristiti cjelokupnu olakšicu predviđenu zbog njegova obiteljskog odnosa s ostaviteljem.

54 Iz toga slijedi da je, za razliku od zakonodavstva kojim se predviđa paušalna olakšica u slučajevima ograničene porezne obveze o kojima je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 17. listopada 2013., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), ograničenje kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a, koje proizlazi iz nacionalnog propisa poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da se odnosi na olakšicu na poreznu osnovicu, opravdano potrebom očuvanja usklađenosti poreznog sustava.

55 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi propis države članice o izračunu poreza na nasljedstvo koji predviđa da se u slučaju stjecanja nekretnina koje se nalaze u tuzemstvu, kada na dan smrti ostavitelja ni ostavitelj ni nasljednik nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište u toj državi članici, olakšica na poreznu osnovicu umanjuje u odnosu na olakšicu koja bi se primijenila kada bi barem jedan od njih imao, na isti dan, prebivalište ili uobičajeno boravište u navedenoj državi članici, u iznosu koji odgovara vrijednosti imovine koja se ne oporezuje u toj istoj državi članici u odnosu na vrijednost cjelokupne ostavine.

Drugo pitanje

56 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 63. i 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice o izračunu poreza na nasljedstvo koji predviđa da se obveze koje proizlaze iz nužnih dijelova, u slučaju stjecanja nekretnina koje se nalaze u tuzemstvu ako ni ostavitelj ni nasljednik na dan smrti ostavitelja nisu imali prebivalište ili uobičajeno boravište u toj državi članici, ne mogu kao obveze iz nasljedstva odbiti od vrijednosti nasljedstva, dok se te obveze mogu u cijelosti odbiti ako je barem jedan od njih imao, na isti dan, prebivalište ili uobičajeno boravište u navedenoj državi članici.

57 Iz razmatranja izloženih u točkama 27. do 30. ove presude proizlazi da valja ispitati predstavlja li takav nacionalni propis ograničenje kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a i, u slučaju potvrdnog odgovora, je li takvo ograničenje opravdano.

Postojanje ograničenja u smislu članka 63. UFEU-a

58 Kao što je to navedeno u točki 32. ove presude, u slučaju nasljeđivanja, mjere koje predstavljaju ograničenja slobodnog kretanja kapitala obuhvaćaju mjere čiji je učinak smanjenje vrijednosti nasljedstva rezidenta države članice koja je različita od države članice na čijem se državnom području predmetne nekretnine nalaze.

59 U ovom se slučaju nacionalnim propisom o kojemu je riječ u glavnom postupku predviđa da u slučaju nasljedstva koje uključuje nekretnine koje se nalaze u Njemačkoj, kada ni ostavitelj ni nasljednik nisu imali boravište u toj državi članici na dan smrti ostavitelja, taj nasljednik ne može obveze koje proizlaze iz nužnih dijelova odbiti kao obveze iz nasljedstva, dok je ta mogućnost odbijanja predviđena u slučaju kada ostavitelj ili nasljednik imaju boravište na području Njemačke na taj dan.

60 Slijedom toga, takav propis – koji mjestom boravišta ostavitelja i nasljednika na dan smrti uvjetuje mogućnost odbitka od porezne osnovice za nasljedstvo, obveza koje proizlaze iz nužnih dijelova koje odgovaraju nekretninama koje se nalaze u tuzemstvu – dovodi do toga da nasljedstva između nerezidenata koja se odnose na takvu imovinu podliježu strožem poreznom opterećenju od onih koje uključuju najmanje jednog rezidenta, pa stoga ima za učinak smanjenje vrijednosti navedenog nasljedstva. Iz toga proizlazi da nacionalni propis kao što je propis o kojemu je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a (vidjeti po analogiji presudu od 11. rujna 2008., Eckelkamp i dr., C-11/07, EU:C:2008:489, t. 45. i 46.).

Postojanje opravdanosti ograničenja slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 65. UFEU-a

61 Stoga valja ispitati može li se tako utvrđeno ograničenje slobodnog kretanja kapitala opravdati s obzirom na članak 65. stavak 1. točku (a) UFEU-a i, s obzirom na razloge iznesene u točkama 35. i 36. ove presude, odnosi li se razlika u postupanju na situacije koje nisu objektivno usporedive ili je li to ograničenje rezultat važnog razloga u općem interesu i, ovisno o slučaju, je li prikladno za jamčenje ostvarenja postavljenog cilja i ne prelazi li ono što je nužno za njegovo postizanje.

– *Usporedivost predmetnih situacija*

62 Kao što to proizlazi iz točaka 37. do 39. ove presude, kada je riječ o iznosu poreza na nasljedstvo koji se duguje na temelju nekretnina koje se nalaze u Njemačkoj, ne postoji nikakva objektivna razlika između nasljeđivanja između osoba od kojih nijedna na dan smrti ostavitelja nema boravište u toj državi članici i nasljeđivanja između osoba od kojih najmanje jedna na taj dan ima boravište u navedenoj državi.

63 Ta se ocjena ne može dovesti u pitanje argumentom njemačke vlade prema kojem, za razliku od sudske prakse koja proizlazi osobito iz presude od 11. rujna 2008., Eckelkamp i dr. (C-11/07, EU:C:2008:489), koja se odnosi na mogućnost odbitka troškova koji opterećuju nekretninu koja podliježe oporezivanju na temelju poreza na nasljedstvo, obveze koje proizlaze iz nužnog dijela nisu izravno povezane s nekretninama koje se nalaze na njemačkom državnom području i koje podliježu porezu na nasljedstvo.

64 Naime, neovisno o njihovoj kvalifikaciji u nacionalnom pravu, obveze koje proizlaze iz nužnih dijelova odnose se, barem djelomično, na nekretnine koje se nalaze u Njemačkoj i na kojima Savezna Republika Njemačka zbog toga izvršava svoju poreznu nadležnost.

65 Iz prethodno navedenog proizlazi da se različito postupanje u pogledu mogućnosti odbitka obveza koje proizlaze iz nužnih dijelova, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, odnosi na objektivno usporedive situacije.

– *Opravdanje ograničenja važnim razlogom u općem interesu*

66 Njemačka vlada tvrdi da se to različito postupanje može opravdati, kao prvo, nužnošću jamčenja usklađenosti njezina poreznog sustava.

67 Kao što se na to podsjeća u točki 46. ove presude, potreba očuvanja usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje korištenja slobodama kretanja zajamčenima Ugovorom. Međutim, kako bi se to opravdanje moglo prihvatiti, treba utvrditi postojanje izravne veze između konkretne porezne pogodnosti i prijeboja te pogodnosti s određenim poreznim nametom, pri čemu izravnu narav te veze treba ocijeniti s obzirom na cilj predmetnog propisa.

68 U ovom slučaju njemačka vlada ističe da odredbe koje se odnose na mogućnost odbitka obveza koje proizlaze iz nužnih dijelova imaju za cilj omogućiti utvrđivanje stvarnog povećanja imovine koje proizlazi iz stjecanja za slučaj smrti i na temelju kojeg se treba platiti porez na nasljedstvo.

69 Međutim, različito postupanje koje proizlazi iz propisa o kojem je riječ u glavnom postupku ne može se opravdati potrebom očuvanja usklađenosti njemačkog poreznog sustava, s obzirom na to da, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 104. svojeg mišljenja, članak 10. stavak 6. ErbStG-a ima za učinak isključenje odbitka obveza koje proizlaze iz nužnih dijelova kada na dan smrti ni ostavitelj ni nasljednik nisu imali prebivalište ili uobičajeno boravište na njemačkom državnom području, i to čak i ako, kao što to proizlazi iz točke 64. ove presude, te obveze predstavljaju, bar djelomično, dovoljnu vezu s dijelovima ostavine na kojima Savezna Republika Njemačka ima poreznu nadležnost i odgovaraju dijelu ostavine koji ne čini povećanje imovine na strani nasljednika koji su djelomično oporezovani.

70 Njemačka vlada ističe, kao drugo, da se razlika u postupanju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku može opravdati načelom teritorijalnosti i potrebom osiguranja uravnotežene raspodjele poreznih ovlasti između država članica, što je, svakako, legitiman cilj koji Sud priznaje (presuda od 8. lipnja 2016., Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, t. 65.).

71 Međutim, valja istaknuti to da razlika u postupanju koja se odnosi na mogućnost odbitka obveza povezanih s nužnim dijelovima o kojima je riječ u glavnom postupku proizlazi iz same primjene predmetnog njemačkog propisa. Osim toga, njemačka vlada ne iznosi razloge zbog kojih bi uzimanje u obzir obveza povezanih s nužnim dijelovima, kada su potonje povezane s nekretninama u pogledu kojih Savezna Republika Njemačka izvršava svoju poreznu nadležnost u okviru ograničene porezne obveze, dovelo tu državu članicu do toga da odustane od dijela te nadležnosti u korist drugih država članica ili bi utjecalo na porezne ovlasti navedene države članice (vidjeti u tom smislu presude od 8. lipnja 2016., Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, t. 66. i navedenu sudsku praksu, i od 22. lipnja 2017., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, t. 70.).

72 U mjeri u kojoj ta država članica ističe da je takva razlika u postupanju opravdana radi izbjegavanja dvostrukog odbitka obveza povezanih s nužnim dijelovima, valja najprije podsjetiti na to da se državljaninu države članice ne može uskratiti mogućnost da se pozove na odredbe UFEU-a zato što koristi porezne pogodnosti koje su zakonito ponuđene propisima na snazi u državi članici različitoj od one u kojoj boravi (presuda od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 41. i navedena sudska praksa).

73 Nadalje, kao što je to navela njemačka vlada u svojim pisanim očitovanjima i pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, ne postoji dvostrani ugovor između Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije u području oporezivanja nasljedstva. U tim okolnostima, država

članica na čijem se državnom području nalaze nekretnine koje su predmet nasljeđivanja ne može se, kako bi opravdala ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje proizlazi iz njezina propisa, pozvati na mogućnost, neovisno o njezinoj volji, da nasljednik iskoristi sličan odbitak koji dodjeljuje druga država članica, a koji bi mogao u cijelosti ili djelomično nadoknaditi štetu koju je potonji pretrpio zbog neuzimanja u obzir od strane države članice u kojoj se nalaze te nekretnine, obveza koje proizlaze iz nužnih dijelova pri izračunu poreza na nasljeđivanje (vidjeti između ostalog presude od 11. rujna 2008., Eckelkamp i dr., C-11/07, EU:C:2008:489, t. 67. i 68.; od 11. rujna 2008., Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, t. 64. i 65., i od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 42.).

74 Naime, država članica ne može se pozivati na postojanje porezne olakšice koju je jednostrano dodijelila druga država članica kako bi izbjegla svoje obveze na temelju UFEU-a, osobito na temelju odredbi tog ugovora o slobodnom kretanju kapitala (vidjeti osobito presudu od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

75 Iz toga slijedi da se ograničenje kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a koje proizlazi iz nacionalnog propisa poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, u mjeri u kojoj se odnosi na nemogućnost odbitka obveza koje proizlaze iz nužnog dijela, ne može opravdati ni potrebom očuvanja usklađenosti njemačkog poreznog sustava ni načelom teritorijalnosti i nužnosti osiguranja uravnotežene raspodjele poreznih ovlasti među državama članicama.

76 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice o izračunu poreza na nasljedstvo koji predviđa da se obveze koje proizlaze iz nužnih dijelova, u slučaju stjecanja nekretnina koje se nalaze u tuzemstvu ako ni ostavitelj ni nasljednik na dan smrti ostavitelja nisu imali prebivalište ili uobičajeno boravište u toj državi članici, ne mogu kao obveze iz nasljedstva odbiti od vrijednosti nasljedstva, dok se te obveze mogu u cijelosti odbiti ako je barem jedan od njih imao, na isti dan, prebivalište ili uobičajeno boravište u navedenoj državi članici.

Troškovi

77 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

1. **Članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi propis države članice o izračunu poreza na nasljedstvo koji predviđa da se u slučaju stjecanja nekretnina koje se nalaze u tuzemstvu, kada na dan smrti ostavitelja ni ostavitelj ni nasljednik nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište u toj državi članici, olakšica na poreznu osnovicu umanjuje u odnosu na olakšicu koja bi se primijenila kada bi barem jedan od njih imao, na isti dan, prebivalište ili uobičajeno boravište u navedenoj državi članici, u iznosu koji odgovara vrijednosti imovine koja se ne oporezuje u toj istoj državi članici u odnosu na vrijednost cjelokupne ostavine.**

2. Članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice o izračunu poreza na nasljedstvo koji predviđa da se obveze koje proizlaze iz nužnih dijelova, u slučaju stjecanja nekretnina koje se nalaze u tuzemstvu ako ni ostavitelj ni nasljednik na dan smrti ostavitelja nisu imali prebivalište ili uobičajeno boravište u toj državi članici, ne mogu kao obveze iz nasljedstva odbiti od vrijednosti nasljedstva, dok se te obveze mogu u cijelosti odbiti ako je barem jedan od njih imao, na isti dan, prebivalište ili uobičajeno boravište u navedenoj državi članici.

Potpisi