

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

30. lipnja 2016.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Slobodno kretanje kapitala – Porez na nasljedstvo – Propis države članice koji predviđa smanjenje poreza na nasljedstvo primjenjivo na nasljedstva koja obuhvaćaju imovinu koja je već bila predmet prijenosa nasljeđivanjem oporezovanog tim porezom u toj državi članici – Ograničenje – Opravdanje – Usklađenost poreznog sustava“

U predmetu C-123/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 20. siječnja 2015., koju je Sud zaprimio 12. ožujka 2015., u postupku

**Max-Heinz Feilen**

protiv

**Finanzamt Fulda,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal i E. Jarašić (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 27. siječnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za M.-H. Feilena, P. Thouet, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,
- za španjolsku vladu, A. Rubio González, u svojstvu agenta,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Sutton i M. Holt, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,
- za Europsku komisiju, M. Wasmeier i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 17. ožujka 2016.,

donosi sljedeću

**Presudu**

1      Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. stavka 1. i članka 65.

UFEU-a.

2      Zahtjev je upućen u okviru spora između Max-Heinza Feilena i Finanzamt Fulda (porezna uprava u Fuldi, Njemačka) u vezi s odbijanjem potonjeg da M.-H. Feilenu odobri smanjenje poreza na nasljedstvo kojem podliježe nasljedstvo njegove majke.

### Pravni okvir

3      Članak 1. stavak 1. točka 1. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (njemački Zakon o porezu na nasljedstvo i darove, u daljnjem tekstu : ErbStG), u verziji primjenjivoj na porezno razdoblje 2007., prijenos vlasništva u slučaju smrti podvrgava plaćanju poreza na promet nekretnina kod nasljedstva.

4      U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama 1. do 3. ErbStG-a:

„Porezna obveza primjenjuje se:

1.      U slučajevima iz članka 1. stavka 1. točka 1. do 3., na svu prenesenu imovinu, ako su preminula osoba, na dan smrti, [...] ili stjecatelj, na dan nastanka oporezivog događaja, imali boravište. Osobama s boravištem smatraju se:

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

[...]

3.      U svim ostalim slučajevima na prenesena dobra koja se sastoje od domaće imovine u smislu članka 121. Bewertungsgesetza (Zakona o procjeni). [...]“

5      Članak 15. ErbStG-a, koji definira porezne razrede, stavkom 1. propisuje:

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

Porezni razred I.:

1.      braćni drug i partner,
2.      djeca i djeca braćnog druga,
3.      potomci djece i djece braćnog druga iz točke 2.,
4.      predci, u slučaju nasljeđivanja;

[...]“

6      Glede smanjenja poreza na nasljedstvo, članak 27. ErbStG-a sadržava sljedeće odredbe:

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

za ...%

za ...%

kada je proteklo vrijeme između dvaju razdoblja unutar kojih je porezna obveza nastala

50

kraće od godinu dana

45

dulje od godinu dana, ali kraće od dvije godine

40

dulje od dvije godine, ali kraće od tri godine

35

dulje od tri godine, ali kraće od četiri godine

30

dulje od četiri godine, ali kraće od pet godina

25

dulje od pet godina, ali kraće od šest godina

20

dulje od šest godina, ali kraće od osam godina

10

dulje od osam godina, ali kraće od deset godina

[...]

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

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

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

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

9 Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) odbio je tužbu koju je M.-H Feilen podnio protiv tog rješenja uz obrazloženje da članak 27. stavak 1. ErbStG-a pretpostavlja prethodno stjecanje nasljeđivanjem koje podliježe porezu na nasljedstvo na temelju tog zakona. Međutim, to nije bio slučaj u ovom predmetu jer prethodno majčino stjecanje imovine svoje kćeri nije bilo oporezovano porezom na nasljedstvo u Njemačkoj s obzirom na to da ni majka ni kći na dan smrti kćeri nisu imale boravište u smislu članka 2. stavka 1. točke 1. ErbStG-a i da se ostavina nije sastojala od domaće imovine u smislu članka 2. stavka 1. točke 3. ErbStG-a.

10 Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), kojemu je podnesena revizija, sumnja u usklađenost članka 27. ErbStG-a s pravom Unije.

11 Primjećuje, najprije, da bi nasljedstvo tužitelja u glavnom postupku moglo biti obuhvaćeno odredbama prava Unije koje se odnose na kretanje kapitala. Smatra da se nasljedstvo koje je M.-H. Feilen primio od svoje majke ne smije smatrati istom domaćom transakcijom jer se njezina imovina u bitnom sastojala od dijela ostavine koji je ona naslijedila od svoje kćeri u Austriji.

12 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev navodi da odbijanje dodjele smanjenja poreza na nasljedstvo primjenom članka 27. stavka 1. ErbStG-a s obzirom na sudsku praksu Suda može predstavljati ograničenje slobode kretanja kapitala jer uzrokuje smanjenje vrijednosti nasljedstva koje se sastoji od imovine koja podliježe stranom porezu na nasljedstvo. U tom pogledu, izražava sumnje treba li, s obzirom na presudu Suda od 12. veljače 2009., Block (C-67/08, EU:C:2009:92), isključiti postojanje takvog ograničenja.

13 Kao treće, navedeni sud pita se je li eventualno ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje proizlazi iz članka 27. stavka 1. ErbStG-a opravdano na temelju odredaba UFEU-a.

14 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

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

### **O prethodnom pitanju**

15 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članku 63. stavku 1. i članku 65. UFEU-a propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji, u slučaju nasljeđivanja od strane osoba iz određenog poreznog razreda, predviđa smanjenje poreza na nasljedstvo kada ostavina sadržava imovinu koja je tijekom deset godina koje su prethodile tom stjecanju već bila prenesena nasljeđivanjem, pod uvjetom da je taj prijenos već bio oporezovan porezom na nasljedstvo u toj državi članici.

16 Kako je to naveo sud koji je uputio zahtjev, nasljedstva koja se sastoje u prijenosu na jednu ili više osoba imovine koju je ostavila preminula osoba u skladu s ustaljenom praksom Suda predstavljaju kretanja kapitala u smislu članka 63. UFEU-a, osim u slučajevima u kojima se njegovi sastavni elementi nalaze isključivo unutar jedne države članice (vidjeti u tom smislu presude od 23. veljače 2006., van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, t. 39. do 42.; od 17. siječnja 2008., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, t. 24. i 25.; od 17. listopada 2013., Welte,

C-181/12, EU:C:2013:662, t. 19. i 20., kao i od 3. rujna 2014., Komisija/Španjolska, C-127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, t. 52. i 53.).

17 Nasljedstvo o kojem je riječ u glavnom postupku sastoji se od imovine koja potječe od prethodnog nasljedstva koje je sa sestre prešlo na majku M.-H. Feilena u Austriji gdje se tada nalazila ta imovina i gdje su one imale boravište na dan smrti sestre. Taj prekogranični element je razlog zbog kojeg smanjenje poreza na nasljedstvo predviđeno člankom 27. ErbStG-a nije dodijeljeno M.-H. Feilenu. Budući da se takva situacija ne može smatrati potpuno unutarnjom situacijom, nasljedstvo o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja transakciju obuhvaćenu kretanjem kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a.

18 Stoga valja ispitati predstavlja li nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ograničenje kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a i, u slučaju pozitivnog odgovora, je li takvo ograničenje opravdano.

#### *Postojanje ograničenja kretanja kapitala*

19 Sud je već presudio da propis države članice koji primjenu porezne pogodnosti u području nasljeđivanja, poput olakšice na poreznu osnovicu, čini ovisnom o boravištu ostavitelja ili nasljednika ili o mjestu na kojem se nalaze dobra obuhvaćena ostavinskom imovinom, predstavlja ograničenje slobode kretanja kapitala zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, ako dovodi do toga da se nasljedstva u kojima sudjeluju nerezidenti ili koja obuhvaćaju dobra koja se nalaze u drugoj državi članici nalaze pod težim poreznim opterećenjem od onih koja obuhvaćaju samo rezidente ili imovinu koja se nalazi u državi članici oporezivanja, i stoga uzrokuje smanjenje vrijednosti nasljedstva (vidjeti u tom smislu presude od 17. siječnja 2008., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, t. 30. do 35.; od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 23. do 26.; od 3. rujna 2014., Komisija/Španjolska, C-127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, t. 57. do 60., kao i od 4. rujna 2014., Komisija/Njemačka, C-211/13, neobjavljena, EU:C:2014:2148, t. 40. do 43.).

20 U predmetnom slučaju, članak 27. stavak 1. ErbStG-a predviđa da se smanjenje poreza na nasljedstvo dodjeljuje za stjecanje nasljeđivanjem imovine od osoba obuhvaćenih poreznim razredom I. ako su tu imovinu, tijekom deset godina koje su prethodile tom stjecanju, već stekle osobe obuhvaćene tim poreznim razredom i ako je zbog tog prethodnog stjecanja došlo do naplate poreza na nasljedstvo u Njemačkoj. Budući da se takav porez na temelju članka 2. ErbStG-a naplaćuje kada preminuli, na dan smrti, ili stjecatelj, na dan nastanka oporezivog događaja, imaju prebivalište ili boravište na nacionalnom državnom području ili kada se nasljeđena dobra sastoje od „domaće imovine“, dodjela smanjenja poreza na nasljedstvo pretpostavlja da se u trenutku prijašnjeg nasljeđivanja imovine o kojoj je riječ nalazila u Njemačkoj ili, ako se nalazila u inozemstvu, da je barem jedna od stranaka tog nasljeđivanja imala boravište u Njemačkoj.

21 Stoga na temelju tog propisa smanjenje poreza na nasljedstvo ovisi o mjestu gdje se dobra obuhvaćena ostavinom nalaze u trenutku prethodnog nasljeđivanja i o mjestu gdje su preminuli ili nasljednik imali boravište u trenutku tog prethodnog nasljeđivanja. Posljedica tog propisa je da nasljedstvo koje obuhvaća dobra koja su se nalazila u drugoj državi članici prilikom prethodnog nasljeđivanja kod kojeg nijedna od stranaka nije imala boravište u Njemačkoj podliježe većem porezu na nasljedstvo od onog koji se naplaćuje u slučaju nasljedstva koje obuhvaća samo dobra koja su se prilikom prethodnog nasljeđivanja nalazila u Njemačkoj ili dobra koja su se prilikom prethodnog nasljeđivanja, kod kojeg je barem jedna od stranaka imala boravište u Njemačkoj, nalazila u drugoj državi članici. Stoga, kao što je to naveo sud koji je uputio zahtjev, taj propis uzrokuje smanjenje vrijednosti nasljedstva.

22 Iz toga slijedi da nacionalno zakonodavstvo poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a.

23 Budući da je sud koji je uputio zahtjev izrazio sumnje dovodi li presuda od 12. veljače 2009., Block (C-67/08, EU:C:2009:92), u pitanje taj zaključak, valja utvrditi da se za razliku od situacije koja je ispitana u toj presudi glavni predmet ne odnosi na dvostruko oporezivanje od dviju država članica elemenata istog nasljedstva, nego na porezni tretman nasljedstva, od strane države članice, koji je različit ovisno o tome obuhvaća li nasljedstvo imovinu koja je već oporezovana u toj istoj državi članici prilikom prethodnog nasljeđivanja.

#### *Opravljanje ograničenja kretanja kapitala*

24 Kada je riječ o eventualnom opravdanju, koje se temelji na članku 65. UFEU-a, valja posjetiti da, u skladu sa stavkom 1. točkom (a) tog članka, 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 ili mjesta ulaganja njihova kapitala“.

25 Ta se odredba članka 65. UFEU-a, s obzirom na to da predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi članici u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom. Naime, sama iznimka iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a ograničena je stavkom 3. istog članka, prema kojem nacionalne odredbe iz tog 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]“ (presuda od 4. rujna 2014., Komisija/Njemačka, C-211/13, neobjavljena, EU:C:2014:2148, t. 46. i navedena sudska praksa).

26 Razlike u tretmanu dopuštene člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a moraju se tako razlikovati od proizvoljnih diskriminacija zabranjenih člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da se, kako bi se nacionalni porezni propis koji u svrhu izražavanja poreza na nasljedstvo ili darove pravi razliku između rezidenata i nerezidenata ili dobara koja se nalaze na nacionalnom državnom području i onih koja se nalaze izvan tog područja 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 (presuda od 3. rujna 2014., Komisija/Španjolska, C-127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, t. 73. i navedena sudska praksa).

27 Kada je riječ o usporedivosti predmetnih situacija, nije sporno da propis o kojem je riječ u glavnom postupku u svrhu poreza na nasljedstvo izjednačava osobe iz poreznog razreda I. koje imaju boravište na nacionalnom državnom području i nasljeđivanjem stječu imovinu koja obuhvaća dobra koja su tijekom deset godina koje su prethodile nasljeđivanju već bila predmetom nasljeđivanja od nasljednika koji su bili obuhvaćeni istim poreznim razredom, bez obzira na to gdje se ta dobra nalaze ili na mjesto boravišta njegovih stranaka u trenutku tog prethodnog nasljeđivanja. Taj propis različit tretira te osobe ovisno o tome jesu li se dobra o kojima je riječ nalazila ili ne na nacionalnom državnom području u trenutku prethodnog nasljeđivanja i o tome jesu li stranke tog nasljeđivanja imale ili ne boravište na tom području samo u svrhu primjene smanjenja poreza na nasljedstvo iz članka 27. stavka 1. ErbStG-a (vidjeti po analogiji presudu od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

28 Iz toga slijedi da se razlika u tretmanu koju pravi propis o kojem je riječ u glavnom postupku odnosi na situacije koje su objektivno usporedive.

29 Stoga valja ispitati može li se takav propis objektivno opravdati važnim razlogom u općem interesu, poput potrebe oživljavanja usklađenosti poreznog sustava koju je naveo sud koji je uputio zahtjev i na koju se pozvala njemačka vlada.

30 U tom pogledu, valja podsjetiti da je Sud već prihvatio da potreba oživljavanja 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 porezne pogodnosti i poravnanja te pogodnosti s određenim poreznim davanjem, pri čemu izravnu narav te veze treba ocijeniti s obzirom na cilj predmetnog propisa (presude od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 59., i od 7. studenoga 2013., K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 65. i 66. kao i navedena sudska praksa).

31 U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev smatrao je da je pogodnost koja je posljedica smanjenja poreza na nasljedstvo predviđena člankom 27. stavkom 1. ErbStG-a izravno vezana uz činjenicu da je već došlo do naplate poreza na nasljedstvo za prethodno stjecanje iste imovine nasljeđivanjem. Taj je sud pojasnio da je u slučaju višestrukog prijenosa iste imovine među osobama obuhvaćenima poreznim razredom I. unutar razdoblja od deset godina cilj te odredbe smanjiti porez na nasljedstvo koji se odnosi na tu imovinu za najviše 50 %, u mjeri u kojoj je ta imovina bila predmetom oporezivanja na teret prijašnjeg stjecatelja.

32 To mišljenje u biti dijeli i njemačka vlada, koja pojašnjava da se članak 27. ErbStG-a temelji na ideji da se imovina prenosi među bliskim srodnicima s jedne na drugu generaciju i da je novo oporezivanje iste imovine, kada je ona već bila oporezovana u bliskoj prošlosti, u određenoj mjeri nepravilno. Stoga je svrha tog članka djelomično sprežavanje dvostrukog oporezivanja iste imovine unutar kratkog razdoblja odricanjem od naplate dijela poreza na nasljedstvo kada je taj porez naplaćen u Njemačkoj prilikom prethodnog nasljeđivanja u rokovima predviđenima navedenim člankom. Neodjeljivanje smanjenja navedenog poreza u slučaju prethodnog stjecanja koje je oporezovano isključivo u inozemstvu bilo bi objektivno povezano s činjenicom da Savezna Republika Njemačka nije mogla oporezovati to stjecanje i ubrati odgovarajuće porezne prihode.

33 S obzirom na ta razmatranja, čisto je da, propisujući da se smanjenje poreza na nasljedstvo odnosi isključivo na osobe koje nasljeđivanjem stječu imovinu koja je dovela do naplate tog poreza u Njemačkoj prilikom prethodnog nasljeđivanja, konfiguracija te porezne pogodnosti odražava simetričnu logiku (vidjeti presude od 1. prosinca 2011., Komisija/Belgija, C-250/08, EU:C:2011:793, t. 73., i Komisija/Mađarska, C-253/09, EU:C:2011:795, t. 74.). Bilo bi u suprotnosti s tom logikom ako bi se ta porezna pogodnost odnosila i na osobe koje nasljeđuju imovinu koja nije oporezovana porezom na nasljedstvo u toj državi članici.

34 Iz toga slijedi da u tom sustavu izuzeća od poreza na nasljedstvo postoji izravna veza između navedene porezne pogodnosti i prethodnog oporezivanja.

35 To znači da je Sud, u predmetima koji se ne odnose na područje oporezivanja nasljedstva, presudio da izravna veza ne postoji osobito kad je riječ o različitom oporezivanju ili različitom poreznom tretmanu poreznih obveznika (vidjeti u tom smislu presude od 18. rujna 2003., Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, t. 30., i od 24. veljače 2015., Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 49.).

36 Međutim, u posebnoj situaciji poput one predviđene člankom 27. ErbStG-a, ne može se primijeniti uvjet prema kojem treba biti riječ o istom poreznom obvezniku s obzirom na to da je

osoba koja je platila porez na nasljedstvo prilikom prethodnog nasljeđivanja nužno preminula.

37 Usto cilj kojem teži članak 27. ErbStG-a je, kao što to proizlazi iz točaka 31. i 32. ove presude, u određenoj mjeri smanjiti porezno opterećenje nasljedstva koje obuhvaća imovinu koja se prenosi među bliskim srodnicima i koje je već prije oporezivano, sprečavajući dvostruko oporezivanje te imovine u Njemačkoj unutar kratkog razdoblja. S obzirom na taj cilj, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 71. svojeg mišljenja, postoji izravna veza između smanjenja poreza na nasljedstvo koje predviđa navedeni članak i prethodnog oporezivanja porezom na nasljedstvo s obzirom na to da su ta porezna pogodnost i to prethodno oporezivanje vezani uz isti porez, istu imovinu i bliske članove iste obitelji.

38 Slijedom toga valja utvrditi da potreba jamčenja usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje kretanja kapitala koje je posljedica nacionalnog propisa poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku.

39 Kako bi ograničenje bilo opravdano potrebno je i da ono bude prikladno i proporcionalno s obzirom na cilj čijem se ostvarenju teži (vidjeti u tom smislu presude od 1. prosinca 2011., Komisija/Belgija, C-250/08, EU:C:2011:793, t. 78., i Komisija/Maarska, C-253/09, EU:C:2011:795, t. 79.).

40 U tom pogledu valja utvrditi da je smanjenje poreza na nasljedstvo, izražano primjenom postotaka s obzirom na vrijeme koje je proteklo između dvaju trenutaka kada je nastala porezna obveza i uvjetovano time da je imovina u razdoblju od prethodnih deset godina već oporezovana tim porezom u Njemačkoj, prikladno za ostvarenje cilja kojem teži članak 27. ErbStG-a, kako je opisan u točki 37. ove presude. Usto, to je smanjenje s obzirom na taj cilj proporcionalno s obzirom na to da Savezna Republika Njemačka nije imala ovlast oporezivanja prethodnog nasljedstva. U tim okolnostima, ograničiti to smanjenje na situacije u kojima je navedena imovina oporezovana u Njemačkoj proporcionalno je s obzirom na navedeni cilj (vidjeti u tom smislu presudu od 1. prosinca 2011., Komisija/Maarska, C-253/09, EU:C:2011:795, t. 80. i 81.).

41 Iz toga slijedi da je ograničenje kretanja kapitala koje proizlazi iz nacionalnog propisa poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku opravdano potrebom ožujivanja usklađenosti poreznog sustava.

42 Slijedom toga, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članku 63. stavku 1. i članku 65. UFEU-a nije protivan propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji u slučaju nasljeđivanja od strane osoba iz određenog poreznog razreda predviđa smanjenje poreza na nasljedstvo kada ostavina sadržava imovinu koja je tijekom deset godina koje su prethodile tom stjecanju već bila prenesena nasljeđivanjem, pod uvjetom da je taj prijenos već bio oporezovan porezom na nasljedstvo u toj državi članici.

## **Troškovi**

43 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 ožujivanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

članku 63. stavku 1. i članku 65. UFEU-a nije protivan propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji u slučaju nasljeđivanja od strane osoba iz određenog poreznog razreda predviđa smanjenje poreza na nasljedstvo kada ostavina sadržava imovinu koja je tijekom deset godina koje su prethodile tom stjecanju već bila prenesena nasljeđivanjem, pod uvjetom da je taj prijenos već bio oporezovan porezom na nasljedstvo u toj državi članici.

Potpisi

\* Jezik postupka: njemački