Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
M. CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 13. marca 2025 [1]

Zadeva C-142/24

Familienstiftung
proti
Finanzamt Köln-West

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija))

„Postopek predhodnega odločanja – Člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru – Člen 63 Pogodbe DEU – Prosti pretok kapitala – Davek na dediščine in darila – Obdavčitev neodplačnega prenosa premoženja med živimi za ustanovitev družinske ustanove – Družinska ustanova s sedežem v Lihtenštajnu – Obdavčitev z davkom na darila v Nemčiji – Neugodna davčna obravnava tujih družinskih ustanov – Utemeljitev – Nujni razlogi v splošnem interesu – Doslednost davčnega sistema – Nadomestni davek na dediščino – Sorazmernost“

1. Nemško pravo dovoljuje ustanovitev družinskih ustanov v interesu ene ali več družin. Če je ustanovitelj rezident Nemčije, je prenos premoženja za ustanovitev take ustanove s pravnim poslom med živimi predmet davka na darila ne glede na to, ali je ustanova ustanovljena v Nemčiji ali v drugi državi.

2. Družinska ustanova, ki jo je rezident Nemčije ustanovil v tujini, se davčno obravnava manj ugodno kot družinska ustanova, ustanovljena v Nemčiji. Ta razlika po navedbah nemških organov temelji na dejstvu, da morajo družinske ustanove v tej državi članici vsakih 30 let plačati „nadomestni davek na dediščino“, kar ne velja za družinske ustanove, ustanovljene v tujini.

3. Predložitveno sodišče mora odločiti o sporu med družinsko ustanovo, ki jo je v Lihtenštajnu ustanovila oseba, ki je rezidentka Nemčije, in nemškimi davčnimi organi. Da bi odločilo o sporu, želi izvedeti, ali je davčna zakonodaja te države članice glede davka na darila v skladu s prostim pretokom kapitala, kot ga priznava člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992. [2]

[1] Jezik izvirnika: španščina.

[2] UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3 (v nadaljevanju: Sporazum EGP). Kneževina Lihtenštajn je prav tako pogodbenica tega sporazuma od 1. maja 1995 (Sklep Sveta EGP št. 1/95 z dne 10. marca 1995 o začetku veljavnosti Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru za Kneževino Lihtenštajn (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 21, str. 574)).

I. Pravni okvir

A. Mednarodno pravo. Sporazum EGP

4. Člen 40 določa:

„V okviru tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s stalnim prebivališčem v državah članicah [Evropske Skupnosti] ali državah [Evropskega združenja za prosto trgovino (Efta)], ter nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja stalnega prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena.“

5. Priloga XII z naslovom „Prosti pretok kapitala“ se sklicuje na Direktivo Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe.[3]

B. Pravo Unije. Direktiva 88/361

6. Člen 1 določa:

„1. Države članice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav članic, brez poseganja v nadaljnje določbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.

[...]“.

7. Priloga I vsebuje nomenklaturo pretoka kapitala iz člena 1. Številka XI, ki je namenjena „Osebnim pretokom kapitala“, v točki B navaja „Darila in dotacije“.

C. Nemško pravo. ErbStG[4]

8. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zakon o davku na dediščine in darila) (v nadaljevanju: ErbStG) v členu 1 („Pravni posli, ki so predmet davčne obveznosti“), odstavek 1, točka 2, določa, da so darila med živimi obdavčena.

9. ErbStG je v skladu s členom 1(1), točka 4, velja tudi za premoženje ustanove, če je ta ustanovljena predvsem v interesu družine ali določenih družin, in sicer vsakih trideset let.

10. V skladu s členom 2 („Osebna davčna obveznost“) nastane davčna obveznost:

– v primerih iz člena 1(1), točke od 1 do 3, za celotno premoženje, ki je predmet pravnega posla, kadar je darovalec na dan obdaritve domačin (*Inländer*). Za domačine se med drugim štejejo fizične osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče na nacionalnem ozemlju.

– v primerih iz člena 1(1), točka 4, ko ima ustanova upravo ali sedež na nacionalnem ozemlju.

[3] UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10.

[4] V različici, spremenjeni z Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (zakon o prenosu Direktive 2010/24/EU in spremembi davčnih predpisov) z dne 7. decembra 2011 (BeitrLUmsG) (BGBl 2011 I, str. 2592).

11. V skladu s členom 7 („Darila med živimi“), odstavek 1, točka 8, se prenos premoženja zaradi akta o ustanovitvi med živimi šteje za darilo med živimi.

12. V skladu s točko 4 odstavka 1 člena 9 („Obveznost obračuna davka“) obveznost obračuna davka v primerih iz člena 1(1), točka 4, nastane vsakih trideset let od datuma prvega prenosa premoženja na ustanovo.

13. Člen 15 („Davčni razredi“) v odstavku 1 določa merila, v skladu s katerimi se glede na osebno razmerje med prejemnikom in zapustnikom oziroma darovalcem opredelijo naslednji davčni razredi:

– Davčni razred I: zajema zakonca in zunajzakonskega partnerja; otroke in otroke zakonca; potomce otrok in otrok zakonca; in prednike za prenose za primer smrti.

– Davčni razred II: zajema prednike, če ne spadajo v davčni razred I; brate in sestre; potomce bratov in sester v prvem kolenu; zakonca enega od staršev; zete in snahe; taste in tašče; razvezanega zakonca; in zunajzakonskega partnerja iz razvezane življenjske skupnosti.

– Davčni razred III: zajema vse ostale prejemnike in namenska naklonila.

14. Člen 15(2) določa, da v primeru ustanov iz člena 7(1), točka 8, obdavčitev temelji na sorodstvenem razmerju med najbolj oddaljenim upravičencem na podlagi akta o ustanovitvi ustanove in zapustnikom ali darovalcem, če je bila ustanova ustanovljena na nacionalnem ozemlju predvsem v interesu družine ali določenih družin.

15. Člen 16 („Olajšave“) v odstavku 1 ureja izvzete minimalne zneske, ki jih je mogoče odbiti od davčne osnove v primeru osebne davčne obveznosti, če je bil prenos opravljen v korist:

1. zakonca in zunajzakonskega partnerja v višini 500.000 EUR;

2. otrok, ki spadajo v razred I, točka 2, in otrok pokojnih otrok, ki spadajo v razred I, točka 2, v višini 400.000 EUR;

3. otrok otrok, ki spadajo v davčni razred I, točka 2, v višini 200.000 EUR;

4. ostalih oseb iz davčnega razreda I v višini 100.000 EUR;

5. oseb iz davčnega razreda II v višini 20.000 EUR;

[…]

7. ostalih oseb iz davčnega razreda III v višini 20.000 EUR.

16. Člen 19 („Davčne stopnje“) ureja davčne stopnje glede na davčne razrede in vrednost prenosa, ki je predmet davka. Za razred I so stopnje od 7 % do 30 %, za razred II od 15 % do 43 % in za razred III od 30 % do 50 %.

II. Dejansko stanje, spor in vprašanje za predhodno odločanje

17. Leta 2014 je Y (v nadaljevanju: ustanoviteljica), rezidentka Nemčije, ustanovila družinsko ustanovo v Lihtenštajnu v skladu z lihtenštajnsko zakonodajo.

18. V skladu z aktom o ustanovitvi ustanove je njen namen spodbujati in podpirati skupne otroke ustanoviteljice in njenega pokojnega zakonca. Upravičenci ustanove so ustanoviteljica ter omenjeni skupni otroci in njihovi otroci.

19. Ustanoviteljica je ob ustanovitvi podarila ustanovi premoženje, nad katerim je ta pridobila popolno in brezpogojno sposobnost, da z njim prosto razpolaga. Ustanoviteljica je izgubila pravico do razpolaganja s tem premoženjem in ne more zahtevati vrnitve vsega ali dela premoženja.

20. Ustanova je 16. aprila 2015 Finanzamt Köln-West (davčni urad Köln-West, Nemčija, v nadaljevanju: davčni organ) obvestila o pravnem poslu in vložila napoved za davek na darila.

21. Ustanova, je, ker je bila ustanovljena predvsem v interesu družine ustanoviteljice, trdila, da je treba za izračun obveznosti iz naslova davka na darila upoštevati sorodstveno razmerje med najbolj oddaljenim upravičencem na podlagi akta o ustanovitvi in ustanoviteljico. V skladu s tem merilom naj bi bilo treba uporabiti zmanjšanje davčne osnove in ustrezno davčno stopnjo za sorodnike iz razreda I (tako imenovani „privilegij davčnih razredov“).

22. Davčni organ je 22. novembra 2018 ta predlog zavrnil. Trdil je naslednje:

– Privilegij davčnih razredov za družinske ustanove zahteva, da je ustanova ustanovljena v Nemčiji. V nasprotnem primeru zakonodaja zahteva uporabo meril za davčni razred III, kar pomeni manjše zmanjšanje davčne osnove in višjo davčno stopnjo.

– Različna obravnava je utemeljena z nujnostjo zagotovitve doslednosti nemškega davčnega sistema. Privilegij davčnih razredov, ki je priznan pri ustanovitvi nacionalne družinske ustanove, je posledica dejstva, da te ustanove vsakih trideset let plačajo nadomestni davek na dediščino. Družinska ustanova s sedežem v tujini ni obdavčena s tem zadnjim davkom.

23. Ustanova je 19. decembra 2018 pri davčnem organu vložila pritožbo, ki je bila 6. januarja 2021 zavrnjena.

24. Ustanova se je 5. februarja 2021 pritožila pri Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) in trdila, da se zanjo uporabi privilegij davčnega razreda I, čeprav je bila ustanovljena v tujini. V nasprotnem primeru bi bila po njenem mnenju neupravičeno kršena pravica do prostega pretoka kapitala.

25. V teh okoliščinah je Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu) Sodišču v predhodno odločanje predložilo naslednje vprašanje:

„Ali je treba člen 40 [Sporazuma EGP] razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi države članice o pobiranju davka na dediščine in darila, v skladu s katero se pri obdavčitvi prenosa premoženja z ustanovitvijo ustanove s pravnim poslom med živimi na tujo ustanovo uporabi najvišji davčni razred III tudi v primeru, če je ustanova ustanovljena predvsem v interesu družine ali določenih družin (družinska ustanova), medtem ko se v primerljivem primeru pri nacionalni

družinski ustanovi davčni razred določi glede na sorodstveno razmerje med najbolj oddaljenim upravičencem na podlagi akta o ustanovitvi in darovalcem (ustanoviteljem), kar za nacionalno družinsko ustanovo pomeni uporabo ugodnejših davčnih razredov I ali II?“

III. Postopek pred Sodiščem

26. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 23. februarja 2024.

27. Pisna stališča so predložile tožeča ustanova, nemška vlada in Evropska komisija.

28. Sodišče je presodilo, da obravnava ni potrebna.

IV. Presoja

29. V svoji analizi bom sledil metodi, s katero je Sodišče vedno znova opravilo analizo vprašanj za predhodno odločanje v podobnih zadevah, kot je ta. Pri svojem faznem oziroma etapnem pristopu skuša najprej ugotoviti upoštevno svoboščino in morebitno omejitev, ki je v zvezi z njo podana. Nato primerja sporne položaje, da bi pojasnilo, ali so bili predmet različnega obravnavanja, kar zahteva podrobno preučitev nacionalnih določb, na podlagi katerih je do njega prišlo. Nazadnje preuči morebitne utemeljitve, ki temeljijo na nujnih razlogih v splošnem interesu, in sorazmernost nacionalnega ukrepa, s katerim je zadevna svoboščina omejena.

A. Upoštevna svoboščina

30. Predložitveno sodišče Sodišče prosi, naj razjasni, ali so zadevne nemške določbe združljive s členom 40 Sporazuma EGP, ki ureja prosti pretok kapitala. Nemška vlada pa trdi, da je treba zadevo preučiti z vidika svobode ustanavljanja.

31. Po mnenju nemške vlade:

– V primeru prenosa premoženja z namenom ustanovitve družinske ustanove, drugače kot pri klasičnem darilu, ni v ospredju prenos premoženja kot takega, temveč ustanovitev ustanove.

– Svoboda ustanavljanja iz člena 31 Sporazuma EGP zagotavlja pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij v Lihtenštajnu. Pojem ustanovitve v smislu tega člena in v smislu člena 49 PDEU je treba razlagati široko. Zato tudi ustanovitev ustanove lahko spada na področje uporabe svobode ustanavljanja.

– V primeru družinske ustanove naj bi družinsko premoženje, dodeljeno ustanovi, postalo pravno samostojno, da bi prinašalo dohodek v korist družinskih članov. Ustanovitve družinske ustanove torej ni mogoče obravnavati zgolj kot pretok kapitala, temveč kot „družinsko podjetje“. Zato je treba pravni posel razumeti tako, da spada na področje svobode ustanavljanja (člen 31 Sporazuma EGP), in ne na področje prostega pretoka kapitala.

32. Vendar nemška vlada navaja, da bo kljub svojim dvomom „izhajala iz načela, da se za spor uporablja prosti pretok kapitala“, in da je njene nadaljnje premisleke v vsakem primeru mogoče ekstrapolirati na svobodo ustanavljanja. [5]

33. Sodišče je večkrat odločilo, da „[...] je treba pri ugotavljanju, ali nacionalna zakonodaja spada v okvir svobode ustanavljanja ali prostega pretoka kapitala, upoštevati predmet zadevne zakonodaje“. [6]

34. Spor, zaradi katerega je bil vložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, se nanaša na nemško zakonodajo, ki ureja davek na dediščine in darila. Ta zakonodaja prenos premoženja za ustanovitev družinske ustanove opredeljuje kot darilo (člen 7(1), točka 8, ErbStG).

35. Obveznost plačila davka na darila nastane ravno ob neodplačnem prenosu premoženja med živimi v korist obdarjenca ali pa, kot v tem primeru, v korist družinske ustanove. Dejstvo, da tak prenos povzroči nastanek „družinskega podjetja“ s pravno osebnostjo, je izpeljana, naknadna posledica, ki bo imela svoje davčne posledice.

36. Z vidika prostega pretoka kapitala ni pomembno, ali se sklicuje na člen 40 Sporazuma EGP ali na člen 63 Pogodbe DEU, saj oba varujeta isto svoboščino. Po mnenju Sodišča:

– „Če je torej treba ovire prostega pretoka kapitala med državljani držav članic Sporazuma EGP presojati glede na člen 40 in Prilogo XII k navedenemu sporazumu, imajo te določbe enak pravni pomen kot po vsebini enake določbe člena 56 ES [...]“. [7]

– „Člen [63(1) PDEU] prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami. Čeprav Pogodba [DEU] ne opredeljuje pojma pretoka kapitala, ni sporno, da Direktiva 88/361 skupaj z nomenklaturo, ki ji je priložena, nakazuje opredelitev tega pojma [...]. Tako so darila (tj. donacije) in dotacije vsebovane v rubriki XI z naslovom ‚Osebni pretoki kapitala‘ Priloge I k Direktivi 88/361“. [8]

– „Kot velja za davek na dediščine, ki pomenijo prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb in prav tako spadajo v ta isti del navedene priloge I [...], se tudi za davčno obravnavanje daril v denarju, nepremičninah ali premičninah uporabljajo določbe pogodbe o pretoku kapitala, razen če so temeljni elementi zadevnih poslov omejeni na eno samo državo članico“. [9]

37. Zaradi zgoraj navedenega se nagibam k enakemu stališču kot predložitveno sodišče in menim, da je treba vprašanje za predhodno odločanje analizirati z vidika prostega pretoka kapitala.

B. Obstoj omejitve

38. Člen 15(2) ErbStG določa, da se v primeru prenosa premoženja za ustanovitev nacionalne družinske ustanove razred obdavčitve določi na podlagi bližine sorodstvenega razmerja (razreda I in II).

[5] Točka 46 pisnega stališča nemške vlade.

[6] Sodba z dne 19. julija 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, točka 17).

[7] Sodba z dne 11. junija 2009, Komisija/Nizozemska (C-521/07, EU:C:2009:360, točka 33).

[8] Sodba z dne 16. junija 2011, Komisija/Avstrija (C-10/10, EU:C:2011:399, točka 24).

[9] Sodba z dne 22. aprila 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, točka 20).

39. Družinske ustanove, ustanovljene v tujini, pa so uvrščene v davčni razred III, kar pomeni, da zanje veljajo nižja zmanjšanja davčne osnove, davek pa se določi po višjih davčnih stopnjah.

40. V zvezi z davkom na dediščino, ki se tako kot davek na darila [10] obračunava ob neodplačnem prenosu premoženja, je Sodišče že odločilo, da zakonodaja države članice, ki je podobna tu sporni zakonodaji, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala. [11]

41. Nemška vlada priznava, da njena davčna zakonodaja v tej točki vsebuje omejitev prostega pretoka kapitala. Svojo obrazložitev predstavi v štirih korakih: [12]

– Člen 40 Sporazuma EGP na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

– Člen 15(2), točka 1, ErbStG določa, da je ustanovitev nemške družinske ustanove manj obdavčena, kar pa ne velja za ustanove, ustanovljene v tujini. Samostojno gledano ustanovitev teh zadnjih subjektov nosi večje davčno breme.

– V obravnavanem primeru ta določba ErbStG obdavči ustanovitev družinske ustanove s sedežem v Lihtenštajnu (katere upravičenci so izključno potomci v ravni vrsti) z davki na dediščino, ki so višji od davkov v primeru, če bi bilo darilo pod enakimi pogoji dano ustanovi s sedežem ali upravo v Nemčiji.

– Zmanjšanje vrednosti darila zaradi uporabe nemške določbe pomeni omejitev pretoka kapitala.

42. Glede na to izrecno priznanje nemške vlade, v katerem se strinja s Komisijo in tožečo ustanovo, menim, da ni potreben noben drug razmislek.

43. Zato se je mogoče strinjati, da je v skladu z nemško zakonodajo davčno breme v obliki davka na darila odvisno od kraja, kjer ima družinska ustanova upravo ali sedež. Posledica tega je, da je darilo za ustanovitev družinske ustanove s sedežem v Nemčiji obdavčeno z nižjim davkom na darila kot darilo za ustanovitev družinske ustanove s sedežem v Lihtenštajnu, zaradi česar se vrednost darila v zadnjem primeru zmanjša.

44. V teh okoliščinah je treba preučiti, ali je tako ugotovljeno omejitev prostega pretoka kapitala mogoče upravičiti z vidika člena 40 Sporazuma EGP (enakovrednega *mutatis mutandis* členu 63 PDEU).

C. Upravičenost omejitve

45. Po metodi, na katero sem se skliceval zgoraj, se je treba na prvem mestu posvetiti primerljivosti spornih položajev in nato po potrebi možnosti utemeljitve različne obravnave teh položajev z nujnim razlogom v splošnem interesu. [13]

[10] Sodišče je to povezavo presojalo v sodbi z dne 22. aprila 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, točka 20).

[11] Sodba z dne 30. junija 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, točka 19).

[12] Točke od 47 do 50 njenega pisnega stališča.

[13] Sodba z dne 12. oktobra 2023, BA (Dedovanje – Politika socialnih stanovanj v Uniji) (C-670/21, EU:C:2023:763, točka 56).

46. In sicer „se mora za to, da bi se nacionalna davčna ureditev, kakršna je [sporna] [...], lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala, različno obravnavanje nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu“. [14]

1. Primerljivost položajev

47. Ni sporno, da je ustanovitev nemške družinske ustanove obdavčena z davkom na darila, tako kot ustanovitev tuje družinske ustanove, ki jo je ustanovil nemški rezident. V tem zadnjem primeru obveznost plačila davka na darila nastane na podlagi več določb ErbStG:

– V skladu s členom 1(1), točka 2, oziroma členom 7(1), točka 8: (i) so darila med živimi obdavčena; in (ii) prenos premoženja za ustanovitev ustanove med živimi se šteje za darilo med živimi. [15]

– Čeprav v skladu s členom 2(1), točka 1, ErbStG tuja družinska ustanova ne izpolnjuje zakonskih pogojev za nastanek osebne davčne obveznosti, ta davčna obveznost nastane tudi, če je darovalec ob obdaritvi domačin.

– Člen 2(1), točka 1, drugi stavek, točka (a), ErbStG za domačine šteje med drugim fizične osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče na nacionalnem ozemlju. Ker je imela ustanoviteljica (darovalka) ob obdaritvi stalno prebivališče v Nemčiji, obstaja osebna davčna obveznost. [16]

48. Prav tako ni sporno, da je zaradi uporabe teh določb davčna obremenitev ustanovitve ustanov (s strani nemškega rezidenta) s sedežem v tujini višja od davčne obremenitve ustanovitve ustanov s sedežem v Nemčiji.

49. Tako v obeh primerih zaradi istega dogodka (prenos premoženja s strani rezidenta v Nemčiji za ustanovitev nemške ali tuje ustanove) nastane davčna obveznost za plačilo nemškega davka na darila. Načeloma sta torej položaja primerljiva.

50. Vendar nemška vlada trdi, da položaj nacionalne družinske ustanove ni objektivno primerljiv s položajem tuje družinske ustanove. Po njenem mnenju je bil nemški zakonodajalec upravičen uvesti davčni privilegij za nacionalne družinske ustanove, da bi izravnal neugodnost, ki nastane zaradi nadomestnega davka na dediščino, s katerim se periodično obdavčijo samo nacionalne družinske ustanove.

51. Ne strinjam se s tem stališčem, ki izključuje možnost preučitve, ali različno obravnavanje pomeni kršitev temeljne svoboščine: sprejetje teze nemške vlade bi pripeljalo do sklepa, da bi bilo različno obravnavanje samo po sebi odločilen dejavnik za neprimerljivost položajev. Podobno utemeljitev iste vlade je Sodišče že zavrnilo v drugem sporu v zvezi z uporabo ErbStG. [17]

[14] Sodba z dne 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, točka 58).

[15] Predložitvena odločba, točka 38.

[16] Predložitvena odločba, točka 41.

[17] Sodba z dne 12. oktobra 2023, BA (Dedovanje – Politika socialnih stanovanj v Uniji) (C-670/21, EU:C:2023:763), točka 64: „Brez poseganja v preučitev morebitne upravičenosti ureditve iz postopka v glavni stvari na podlagi nujnega razloga v splošnem interesu bi bilo v teh okoliščinah s priznanjem, da položaja nista primerljiva zgolj zato, ker je zadevna nepremičnina v tretji državi, ki ni država podpisnica Sporazuma EGP, medtem ko člen 63(1) PDEU prepoveduje prav omejitve pretoka čezmejnega kapitala, tej določbi odvzeto bistvo“.

52. Da bi ugotovili, ali sta sporna položaja primerljiva, je treba upoštevati dogodek, zaradi katerega nastane glavna davčna obveznost, ne glede na to, kje je vsak od zavezancev za plačilo davka rezident.

53. V tem primeru je ta obdavčljivi dogodek (prenos premoženja za ustanovitev družinske ustanove s strani osebe, ki je rezident Nemčije) predmet davka na darila v skladu z ErbStG, ne glede na to, ali je družinska ustanova ustanovljena v Nemčiji ali v Lihtenštajnu. Naj ponovim, obdavčljivi dogodek je v obeh primerih enak.

54. Drugi elementi davka, ki so namenjeni zlasti določitvi davčne obveznosti (kot so olajšave in davčne stopnje), niso bistveni za nastanek davčnega pravnega razmerja. Prispevajo le k prilagoditvi obsega davčne obveznosti.

55. Predložitveno sodišče potrjuje, da gre za primerljiva položaja: „[o]bdavčljivost prenosa premoženja z ustanovitvijo ustanove s pravnim poslom v skladu s členom 7(1), točka 8, ErbStG zajema tako nacionalne ustanove kot tudi ustanovitev lihtenštajnske ustanove v obravnavanem sporu. Dejansko stanje v obeh primerih je tako objektivno primerljivo“. [18]

56. Dejansko se vprašanje za predhodno odločanje ne nanaša na primerljivost položajev, kar je postulat, ki ga predložitveno sodišče brez pridržkov sprejema. Edino, o čemer to sodišče dvomi in to tudi izrecno potrjuje, je, ali „obstajajo nujni razlogi v splošnem interesu, ki upravičujejo omejitev prostega pretoka kapitala na podlagi člena 15(2), prvi stavek, ErbStG“. [19]

2. Različno obravnavanje primerljivih položajev

57. Določitev davčne obveznosti v ErbStG temelji na stopnji sorodstva med darovalcem in prejemnikom. V ta namen člen 15(1) določa tri davčne razrede. V razredu I so najbližji sorodniki (vključno z otroki in vnuki), v razredu II najbolj oddaljeni sorodniki, v razredu III pa druge osebe.

58. Davčni razred, ki se uporablja za ustanovitev družinskih ustanov, je določen v členu 15(2) ErbStG na podlagi sorodstvenega razmerja med najbolj oddaljenim upravičencem (na podlagi akta o ustanovitvi) in darovalcem. Vendar se to pravilo uporablja le za družinske ustanove s sedežem na nemškem ozemlju.

59. Različno obravnavanje domačih in tujih družinskih ustanov torej nastane, ker jih nacionalna določba uvršča v različne davčne razrede. V obravnavani zadevi je družinska ustanova s sedežem v Lihtenštajnu uvrščena v davčni razred III (preostali razred) namesto v davčni razred I, v katerega bi bila uvrščena, če bi bila ustanovljena v Nemčiji. Razmerje med ustanoviteljico in njenimi sorodniki postane zato za te namene nepomembno.

60. Končni rezultat je, da mora tuja družinska ustanova plačati višji davek zaradi dveh dejavnikov:

– Pri izračunu davčne osnove je upravičena le do olajšav, predvidenih za osebe iz razreda III, ki so bistveno nižje od tistih iz razreda I. [20]

[18] Točka 63 predložitvene odločbe.

[19] Točka 64 predložitvene odločbe.

[20] V členu 10 ErbStG se pri izračunu davčne osnove upoštevajo olajšave (izvzeti minimum) iz člena 16. Ker ni natančnejših podatkov, se zdi, da bi v tem primeru zmanjšanje davčne osnove znašalo 20.000 EUR (razred III) namesto 200.000 EUR (razred I, za otroke otrok).

– Kar zadeva davčno stopnjo, ki se uporablja na tej podlagi, so davčni zavezanci iz razreda III obdavčeni po višji stopnji kot tisti iz razreda I.[21]

61. Predložitveno sodišče potrjuje, da nacionalna zakonodaja povzroči različno obravnavanje – v zgoraj navedenem smislu – ustanov, ki so jih v Nemčiji ustanovili nemški rezidenti, v primerjavi s tistimi, ki so jih isti nemški rezidenti ustanovili v državi EGP.[22] Dodaja, da konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Nemčijo in Lihtenštajnom[23] tega položaja ne odpravlja.[24]

3. Davčna doslednost

62. Nemška vlada sporno zakonodajo utemeljuje z nujnostjo zagotovitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema. Sklicuje se na to, da so nacionalne družinske ustanove drugače od tujih družinskih ustanov vsakih 30 let obdavčene z nadomestnim davkom na dediščino.

63. Po mnenju predložitvenega sodišča[25] je nemški zakonodajalec s pravilom, ki se uporablja v obravnavani zadevi:

– „Izhajal iz načela, da se prednosti, ki jih zagotavlja privilegij davčnih razredov, izravnajo s slabostmi nadomestnega davka na dediščine. Z uvedbo nadomestnega davka na dediščine je zakonodajalec zasledoval cilj, da se konstrukcije, ki vključujejo ustanove, pri obdavčitvi dediščine izenačijo z naravnim dedovanjem s periodično obdavčitvijo.

– Vendar je to lahko uredil le za nacionalne družinske ustanove. Kar zadeva tuje družinske ustanove, nemški zakonodajalec ni imel in nima možnosti pobiranja nadomestnega davka na dediščine“.[26]

64. Davčna ugodnost, priznana domačim družinskim ustanovam (privilegij davčnih razredov), naj bi tako izravnala davčno neugoden položaj, ki izhaja iz plačila nadomestnega davka na dediščino vsakih 30 let. Ugodnost in neugodnost se nanašata na davčne obveznosti, ki nastanejo na družinskem področju in za isto vrsto davka (v tem primeru davka na darila).

65. Ali je dosledno, da se ta simetrija med ugodnostjo in neugodnostjo razširi na družinske ustanove, ki jih v tujini ustanovijo nemški rezidenti? Ker ti niso obdavčeni z nadomestnim davkom na dediščino, ali je dosledno, da se jih enkratno (ob ustanovitvi) obdavči z davkom, podobnim tistemu, ki se mu nemške družinske ustanove ne morejo izogniti?

66. Pojasnil sem že mehanizem, s katerim je nemški zakonodajalec omejil davčno ugodnost samo na ustanove, ki jih v Nemčiji ustanovijo rezidenti te države članice. To ugodnost je treba zdaj presojati glede na sodno prakso Sodišča.

[21] V skladu s členom 19 ErbStG bi davčna stopnja, ki se uporablja za razred III, za vrednost, nižjo od 75.000 EUR, znašala 30 % namesto 7 % v primeru razreda I.

[22] Točke od 37 do 47 predložitvene odločbe.

[23] Sporazum z dne 17. novembra 2011 med Zvezno republiko Nemčijo in Kneževino Lihtenštajn o preprečevanju dvojnega obdavčevanja in davčnih utaj na področju davkov od dohodka in od premoženja (BGBl. 2012 II, str. 1462).

[24] Točki 46 in 47 predložitvene odločbe.

[25] Predložitveno sodišče podrobno analizira zgodovino nastanka in parlamentarni postopek tako v primeru privilegija davčnih razredov (člen 15(2), prvi stavek, ErbStG) kot v primeru nadomestnega davka na dediščino (člen 1(1), točka 4, istega zakona), ki sta bila uvedena hkrati leta 1974.

[26] Točka 76 predložitvene odločbe.

67. Kot se je izrazilo Sodišče:

– „[...] [N]ujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema [lahko] utemelji omejitve prostega pretoka, zagotovljenega s Pogodbo“. [27]

– „Vendar je treba [...], da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki se opira na tako utemeljitev, dokazati obstoj neposredne povezave med zadevno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo [...], pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve“. [28]

68. Po mnenju predložitvenega sodišča je vprašljivo, ali cilj, ki ga razglaša nemški zakonodajalec, „[...] zadostuje za ugotovitev obstoja neposredne, osebne in stvarne povezave med privilegijem davčnega razreda in nadomestnim davkom na dediščine, ki ga Sodišče zahteva za domnevo skladnosti“. [29] Proti temu bi po njegovem mnenju lahko govorilo zlasti dejstvo, da zaradi razmeroma dolgega 30-letnega obdobja ni nujno, da vsaka nacionalna družinska ustanova obstaja toliko časa, in da se premoženje ustanove v tem obdobju lahko nepredvidljivo spremeni“. [30]

69. Ta trditev (obdobje 30 let, določeno za periodično obdavčitev z nadomestnim davkom na dediščino, in morebitne spremembe premoženja) je podlaga za nekatere argumente, ki jih je navedla tožeča ustanova, po mnenju katere različno obravnavanje ni utemeljeno.

70. Tožeča ustanova namreč v utemeljitev svoje teze navaja vrsto argumentov, ki jih sama povzema pod dvema naslovoma: (a) neskladnosti nemške določbe s členom 40 Sporazuma EGP in členom 63 PDEU „ni mogoče utemeljiti z doslednostjo davčnega sistema“ (točke od 6 do 32 njenega pisnega stališča); in (b) „nesorazmernost razlike v obdavčitvi družinskih ustanov“ (točke od 33 do 36 istega pisnega stališča). [31]

71. Te trditve bom analiziral ločeno in jih po potrebi povezal z dvomi predložitvenega sodišča, ki sem jih pravkar navedel.

72. Tožeča ustanova:

– Poudarja, da ni neposredne povezave med davčno ugodnostjo in neugodnostjo tako same po sebi kot glede na končno davčno obremenitev.

– Poudarja, da po reformi nemškega prava o ustanovah ni več davčne doslednosti.

– Dodaja, da ni doslednosti med nadomestnim davkom na dediščino in privilegijem davčnih razredov.

– Trdi, da ni bistvene izravnave med dodelitvijo ugodnosti in davkom, ki se nanaša na istega davčnega zavezanca in v zvezi z isto davčno kategorijo.

[27] Sodba z dne 7. novembra 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 65).

[28] Sodba z dne 7. novembra 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 66).

[29] Predložitvena odločba, točka 77.

[30] Predložitvena odločba, točka 77 *in fine*.

[31] Dejansko doda še tretji naslov (točki 37 in 38 pisnega stališča) o sodni praksi Sodišča Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA). Vendar je vsebina tega naslova omejena na poudarjanje, da je treba določbe v zvezi s prostim pretokom kapitala (člen 40 Sporazuma EGP), ki so v bistvu enake določbam Pogodbe DEU (člen 63), razlagati enotno. Ta splošna trditev nima nobenega vpliva na konkretno presojo spora, ki se tu obravnava.

– Opira se na „varstvo družinskega premoženja kot posledico varstva zakonske zveze in družine“.

– Sklicuje se na „neobstoj izravnave glede na državo“.

– Navaja, da „glede na sistematiko ErbStG ni doslednosti“.

73. Pri analizi teh trditev[32] bom izpustil sklicevanja na sodno prakso Bundesverfassungsgericht (zvezno ustavno sodišče, Nemčija), saj gre pri tem za skladnost ErbStG s pravom Unije in ne z nacionalno pravno ureditvijo.

74. Kar zadeva *neposredno povezavo* med davčno ugodnostjo (privilegij davčnih razredov) in davčno neugodnostjo (plačilo nadomestnega davka na dediščino),[33] je treba pri odgovoru upoštevati namen določbe in dejstvo, da oboje vpliva na istega davčnega zavezanca zaradi istega davka.

75. Po mojem mnenju, ki je enako kot mnenje nemške vlade[34] in Komisije[35], so ti pogoji v obravnavani zadevi izpolnjeni: glede na namen določbe, ki je simetrično izenačiti položaj enih in drugih družinskih ustanov z vidika davčnega bremena, sovpadata isti davčni zavezanec (družinska ustanova)[36] in isti davek (s katerim so obdavčena darila).

76. Vendar je res, da je – kot poudarja predložitveno sodišče – časovni razmik med davčno ugodnostjo in davčno neugodnostjo precejšen: privilegij davčnih razredov velja ob ustanovitvi, medtem ko obveznost plačila nadomestnega davka na dediščino nastane po 30 letih.

77. Ta časovni zamik bi morda lahko prekinil neposredno povezavo med ugodnostjo davčnega razreda in obdavčitvijo z nadomestnim davkom na dediščino v primeru davčnih zavezancev, ki nimajo značilnosti družinske ustanove, ki bi bili še naprej zavezani za „oddaljen in negotov“ davek.[37] Po drugi strani pa, če so družinske ustanove, kot je obravnavana, ustanovljene za več generacij,[38] menim, da se neposredna povezava ohrani s prilagoditvijo obveznosti obračuna nadomestnega davka na dediščino ritmu menjave generacij vsakih 30 let.[39]

[32] Tožeča ustanova, morda neizogibno, v svoji obrazložitvi pod nekaterimi naslovi ponavlja argumente, ki jih je že navedla pod drugimi naslovi.

[33] Točke od 7 do 9 pisnega stališča ustanove tožeče stranke.

[34] Točke od 67 do 69 pisnega stališča nemške vlade.

[35] Točka 46 pisnega stališča Komisije.

[36] Kot navaja Komisija, zahteva, da mora iti za istega davčnega zavezanca, omili sodba z dne 30. junija 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, točka 37): „je namen člena 27 ErbStG [...] v določenem obsegu zmanjšati davčno breme dediščine, ki zajema premoženje, ki je bilo preneseno med ožjimi sorodniki in ki je bilo prej že obdavčeno, tako da se delno prepreči dvojna obdavčitev tega premoženja v Nemčiji v kratkem časovnem razmiku. Ob upoštevanju tega namena obstaja [...] neposredna povezava med znižanjem davka na dediščino, ki ga določa ta člen, in predhodno pobranim davkom na dediščino, ker se ta davčna ugodnost in ta predhodna obdavčitev nanašata na isti davek, isto premoženje in ožje člane iste družine“.

[37] Sodba z dne 6. oktobra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, točka 48). Vendar v tej zadevi ni šlo za posebno zakonodajo o dedovanju ali darilih.

[38] Zdi se, da so družinske ustanove s sedežem v Lihtenštajnu ustanovljene za dolgoročno delovanje, saj je eden od njihovih ciljev ohranjanje bogastva več generacij. Glej H. S. H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, „Liechtenstein family foundations and financial privacy“, *Trust and Trustees*, zv. 16, št. 6, Oxford University Press, Oxford, 2010, str. od 476 do 478.

[39] Ob upoštevanju, da je statistično gledano pričakovana življenjska doba v Nemčiji približno 80 let (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

78. Poleg tega je Sodišče pri presoji obstoja takega razmerja med ugodnostjo in neugodnostjo že dopustilo določeno časovno prožnost, na primer v primeru odbitka zavarovalnih premij (ugodnost), ki se izravna z obdavčitvijo (neugodnost) pokojnin, rent ali pavšalnih zneskov, ki jih dolgujejo zavarovalnice.[40] Podobno je sprejelo neposredno povezavo med znižanjem davka na dediščino, ki ga ureja ErbStG, in predhodno pobranim istim davkom.[41]

79. Glede tega, da *po reformi nemškega prava o ustanovah ni več davčne doslednosti*, tožeča ustanova trdi,[42] da nemška zakonodaja[43] od 1. julija 2023 dovoljuje ustanovitev družinskih ustanov za manj kot 30 let. Iz tega (za take ustanove ne bi nastala obveznost plačila nadomestnega davka na dediščino) sklepa, da je povezava med davčno ugodnostjo in nadomestnim davkom na dediščino, katerega periodičnost je 30 let, odpravljena.

80. Ta trditev bi morda lahko imela določeno težo, če bi se v tem sporu nanašala na ustanove, ustanovljene po 1. juliju 2023, kar pa v obravnavanem primeru ne drži: tožeča ustanova je bila ustanovljena leta 2014 v korist treh generacij upravičencev. Ob njeni ustanovitvi se je torej objektivno predvidevalo, da bo njena življenjska doba več kot 30 let. Upoštevati je treba tudi, da spora, ki je nastal na podlagi zakonodaje, veljavne leta 2014, ni mogoče rešiti s sklicevanjem na spremembe, uvedene leta 2021 z zakonom o ustanovah.[44]

81. Kar zadeva to, da *ni doslednosti med nadomestnim davkom na dediščino in privilegijem davčnih razredov*, se teza tožeče ustanove[45] opira na parlamentarna gradiva, ki jih navaja predložitveno sodišče, in na reformo ureditve ustanov, sprejeto leta 2021.

82. Samo predložitveno sodišče iz zakonodajnega postopka reforme ErbStG iz leta 1974 (v kateri sta bili obe določbi, privilegij davčnih razredov in nadomestni davek na dediščino, uvedeni hkrati) sklepa, da so bile za nacionalnega zakonodajalca „ugodnosti privilegija davčnega razreda izravnane s slabostmi nadomestnega davka na dediščino“.[46] Kar zadeva vpliv reforme zakonodaje o ustanovah leta 2021, pa zadostuje to, kar sem navedel že zgoraj.

83. Tožeča ustanova prav tako trdi, da *med dodelitvijo ugodnosti in davkom, ki se nanaša na istega davčnega zavezanca in v zvezi z isto davčno kategorijo, ni bistvene izravnave*.[47]

84. V delu, v katerem niso ponovljeni prejšnji argumenti,[48] ta kritika ErbStG temelji na tem, da naj ne bi bilo „točne“ izravnave med davkom na darila, plačanim ob ustanovitvi ustanove, in nadomestnim davkom na dediščino; njuni davčni osnovi se lahko med enim in drugim datumom spremenita.

[40] Sodbi z dne 28. januarja 1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) in Komisija/Belgija (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Sodba z dne 30. junija 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), katere točko 37 sem navedel v opombi 36 teh sklepnih predlogov.

[42] Točki 10 in 11 njenega pisnega stališča.

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (zakon o poenotenju prava ustanov in o spremembi zakona o varstvu prebivalstva pred nalezljivimi boleznimi) z dne 16. julija 2021 (BGBl. I, str. 2947).

[44] Če nemška zakonodaja po reformi ureditve ustanov leta 2021 eventualno ne bi bila dovolj dosledna, to ne pomeni, da ni bila dosledna leta 2014, na katero se nanašajo dejstva.

[45] Točke od 12 do 14 njenega pisnega stališča.

[46] Točka 76 predložitvene odločbe, navedena v točki 63 teh sklepnih predlogov.

[47] Točke od 15 do 21 njenega pisnega stališča.

[48] To se zgodi v zvezi z določitvijo davčnega zavezanca, ki sem jo že obravnaval v prejšnjih točkah.

85. Matematična enakost („točen znesek“) je vsekakor težko dosegljiva. Vendar pa lahko zakonodajalec takoj, ko so družinske ustanove sposobne opravljati gospodarske dejavnosti[49] in dosegati donosnost, tako da bodo prihodnje generacije upravičencev uživale vsaj enako raven bogastva,[50] upravičeno domneva, da bo osnova obdavčitve prvotnega darila vsaj enaka tisti, ki bo uporabljena kot referenca za izračun prihodnjega nadomestnega davka na dediščino.

86. V istem smislu tožeča ustanova trdi, da je nadomestni davek na dediščino z ekonomskega vidika dejansko posebna oblika *davka na premoženje* in da z njim, tako kot z davkom na darila, ni obdavčen prenos premoženja. Šlo naj bi torej za vprašanje različnih davčnih kategorij.

87. Razvrstitev davčnih kategorij je stvar nacionalnega prava. V tem primeru predložitveno sodišče ne okleva, da bi oba davka opredelil kot istovrstna. Iz opisa nacionalnega pravnega okvira izhaja, da nadomestni davek na dediščino temelji na pravni fikciji, da vsakih 30 let pride do medgeneracijskega prenosa premoženja.

88. Argumenti tožeče ustanove o *varstvu družinskega premoženja kot posledici varstva zakonske zveze in družine*,[51] ki temeljijo na odločbah Bundesverfassungsgericht (zvezno ustavno sodišče), poudarjajo, da pogoji, ki jih je to sodišče določilo za spoštovanje kontinuitete zakonskega in družinskega premoženja, niso izpolnjeni. Kot sem že navedel, ti argumenti ne vplivajo na analizo združljivosti nacionalne določbe s pravom Unije.

89. Tožeča ustanova se sklicuje tudi na *neobstoj izravnave glede na državo*,[52] da bi poudarila, da je treba tako izravnavo (med privilegijem davčnih razredov in nadomestnim davkom na dediščino) preučiti z vidika ene države in ne z „nadnacionalnega“ vidika. Po njenem mnenju nemški davčni organ „posredno prelaga“ breme obdavčitve na druge države, v katerih imajo sedež družinske ustanove.

90. Vendar sam ne najdem nobenega dokaza, da sporni sistem ErbStG povzroča posredno prelaganje bremena obdavčitve na druge države, ki niso Nemčija.

91. Nazadnje, tožeča ustanova poudarja, da *ni doslednosti glede na sistematiko ErbStG*.[53] Ko podrobneje predstavi to trditev, pojasni, da je vodilno načelo ErbStG enaka obravnava davčnih ugodnosti in davčnih bremen ne glede na kraj davčnega domicila ali rezidentstva davčnega zavezanca. Na podlagi tega bi bilo treba za dodelitev davčnega privilegija samo nemškim družinskim ustanovam imeti nujni razlog tako z vidika nacionalnega prava kot z vidika prava Unije. Po njenem mnenju takega nujnega razloga ni, niti ga ni mogoče najti na podlagi člena 65 PDEU.

92. Tako podan argument je krožen, če se z njim namerava dokazati ravno, zakaj naj ne bi bil podan nujni razlog, in sicer zagotoviti doslednost nacionalnega davčnega sistema, kar zadeva določbe ErbStG, ki se uporabljajo za družinske ustanove.

[49] Nemška vlada priznava, da je cilj družinskih ustanov pridobivanje dohodka v korist družinskih članov (točka 45 njenega pisnega stališča). To bi potrdilo podjetniško naravo družinskih ustanov, saj so njihovi prihodki obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb. Glej Meinecke, P., „The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform“, *Trust and Trustees*, zv. 29, št. 6, Oxford University Press, Oxford, 2023, str. od 540 do 552.

[50] Glej Haag, M., in Tischendorf, M., „The German family foundation: concept, legal framework, and taxation“, *Trust and Trustees*, zv. 26, št.6, Oxford University Press, Oxford, 2020, str. od 534 do 541.

[51] Točki 22 in 23 njenega pisnega stališča.

[52] Točki 24 in 25 njenega pisnega stališča.

[53] Točke od 26 do 32 njenega pisnega stališča.

4. Sorazmernost

93. Kar zadeva sorazmernost omejitev prostega pretoka kapitala Sodišče zahteva, da „mora biti tako različno obravnavanje primerno, da zagotovi uresničitev zadevnega cilja, in ne sme presegati tistega, kar je nujno za dosego tega cilja“. [54]

94. Po mnenju tožeče ustanove taka razlika ne bi bila sorazmerna, tudi če bi se priznalo, da je omejitev prostega pretoka kapitala (zaradi različnega davčnega obravnavanja enih in drugih ustanov) upravičena.

95. V zvezi s tem zaporedoma navaja, da sporna določba ni primerna za dosego svojega cilja [55] in da je mogoče sprejeti manj omejevalne ukrepe z istim ciljem. [56]

96. Glede primernosti mehanizma, ki je bil sprejet z ErbStG za zagotovitev njegovih ciljev, po mnenju tožeče ustanove „obstajajo razlogi za dvom, da razlika v obdavčitvi prispeva k zadevnemu cilju“. Vendar pri nadaljnjih pojasnilih zgolj navaja, da neprimernost izhaja iz dejstva, da „nacionalna zakonodaja ne zagotavlja cilja dosledno in sistematično“, [57] s čimer ponovno izpostavlja isti očitek, ki je bil že obravnavan.

97. Da bi dokazala, da je doslednost davčnega sistema mogoče zagotoviti z manj omejevalnimi določbami, tožeča ustanova kot alternativne možnosti predlaga: (a) razširitev nadomestnega davka na dediščino in privilegija davčnih razredov na tuje družinske ustanove; (b) oblikovanje takega nadomestnega davka na dediščino kot davka na premoženje in (c) sprememba nadomestnega davka na dediščino kot zmernega letnega davka z enako obdavčitvijo domačih in tujih družinskih ustanov ob njihovi ustanovitvi. [58]

98. Ponovno tako kot Komisija menim, [59] da bi katera koli od teh možnosti pomenila, da bi bilo treba sprejeti, da družinske ustanove s sedežem v tujini bremeni davčna neugodnost, ki je posledica nadomestnega davka na dediščino. Ker pa Nemčija takoj po ustanovitvi družinske ustanove s sedežem v tujini (in prenosu ustreznega premoženja) izgubi svojo davčno pristojnost v zvezi s to ustanovo, so take rešitve težko izvedljive.

99. Manj omejevalne alternativne možnosti, ki jih predlaga tožeča ustanova, tako naletijo na isto nevšečnost: nemška država ne more doseči družinskih ustanov s sedežem v tujini, ki ostajajo zunaj njene davčne pristojnosti.

V. Predlog

100. Glede na navedeno predlagam, da se Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) odgovori tako:

„Člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992

[54] Sodba z dne 21. decembra 2016, Masco Denmark in Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, točka 33).

[55] Točka 34 njenega pisnega stališča.

[56] Točki 35 in 36 njenega pisnega stališča.

[57] Točka 34 njenega pisnega stališča.

[58] Točka 36 njenega pisnega stališča.

[59] Točka 47 njenega pisnega stališča.

je treba razlagati tako, da

ne nasprotuje zakonodaji države članice Evropske unije, ki pri urejanju davka na darila, ki se uporablja za ustanovitev ustanove s sedežem v državi, ki pripada Evropskemu gospodarskemu prostoru, s strani rezidenta prvoomenjene države članice, in v interesu ohranjanja davčne doslednosti te zakonodaje določa strožje davčne pogoje od tistih, ki veljajo za ustanovitev ustanove s sedežem v omenjeni državi članici, kot simetrično protiutež dejstvu, da ustanova s sedežem v tujini ni obdavčena z nadomestnim davkom na dediščino, s katerim pa so obdavčene ustanove s sedežem v tej državi članici.“