Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE
od 13. ožujka 2025. [1]

Predmet C-142/24

Familienstiftung
protiv
Finanzamt Köln-West

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru – Članak 63. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Porez na nasljedstvo i darove – Oporezivanje prijenosa imovine među živima bez naknade radi osnivanja obiteljske zaklade – Obiteljska zaklada sa sjedištem u Lihtenštajnu – Oporezivanje porezom na darove u Njemačkoj – Nepovoljni porezni tretman inozemne obiteljske zaklade – Opravdanje – Važni razlozi u općem interesu – Usklađenost poreznog sustava – Zamjenski porez na nasljedstvo – Proporcionalnost”

1. Njemačkim pravom dopušta se osnivanje obiteljskih zaklada u interesu jedne obitelji ili nekoliko njih. Ako je zakladnik rezident Njemačke, na prijenos imovine za osnivanje takve zaklade na temelju pravnog posla o osnivanju zaklade među živima primjenjuje se porez na darove, neovisno o tome je li zaklada osnovana u Njemačkoj ili nekoj drugoj zemlji.

2. Ako je obiteljsku zakladu u inozemstvu osnovao rezident Njemačke, na nju se primjenjuje veće porezno opterećenje nego na zakladu osnovanu u Njemačkoj. Prema tvrdnjama njemačkih tijela, ta se razlika temelji na tome da obiteljske zaklade osnovane u toj državi članici svakih 30 godina plaćaju „zamjenski porez na nasljedstvo”, što nije slučaj s obiteljskim zakladama osnovanima u inozemstvu.

3. Sud koji je uputio zahtjev treba riješiti spor između obiteljske zaklade koju je u Lihtenštajnu osnovala osoba koja je rezident Njemačke i njemačkih poreznih tijela. U tu svrhu postavlja pitanje poštuje li se poreznim zakonodavstvom te države članice, u dijelu u kojem je riječ o porezu na darove, slobodno kretanje kapitala priznato u članku 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. [2].

[1] Izvorni jezik: španjolski

[2] SL 1994., L 1, str. 3. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.) (u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u). Kneževina Lihtenštajn jedna je od članica tog sporazuma od 1. svibnja 1995. (Odluka Vijeća EGP-a br. 1/95 od 10. ožujka 1995. o stupanju na snagu Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru za Kneževinu Lihtenštajn (SL 1995., L 86, str. 58.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 8., str. 5.)).

I. Pravni okvir

A. Međunarodno pravo: Sporazum o EGP-u

4. Člankom 40. određuje se:

„U okviru odredaba ovog Sporazuma između ugovornih stranaka nema ograničenja o kretanju kapitala koji pripada osobama s boravištem u državama članicama [Europskih zajednica] ili državama [Europskog udruženja za slobodnu trgovinu (EFTA)] i nema diskriminacije na temelju državljanstva ili boravišta stranaka ili mjesta gdje se taj kapital ulaže. Prilog XII. sadrži odredbe potrebne za primjenu ovog članka."

5. U prilogu XII., naslovljenom „Slobodno kretanje kapitala", upućuje se na Direktivu Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora [3].

B. Pravo Unije: Direktiva 88/361

6. U skladu s člankom 1.:

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

[…]."

7. Prilog 1. sadržava nomenklaturu kretanja kapitala iz članka 1. Direktive. U rubrici XI., koja se odnosi na „Kretanja osobnog kapitala", u točki B navode se „Pokloni i potpore".

C. Njemačko pravo: ErbStG [4]

8. Člankom 1. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetza (Zakon o porezu na nasljedstvo i darove) (daljnjem tekstu: ErbStG), naslovljenim „Transakcije na koje se primjenjuje porezna obveza", u njegovu stavku 1. točki 2. utvrđuje se da se oporezuju darovi među živima.

9. ErbStG se, u skladu s njegovim člankom 1. stavkom 1. točkom 4., također primjenjuje na imovinu zaklade, pod uvjetom da je uglavnom osnovana u interesu jedne obitelji ili određenih obitelji, svakih 30 godina.

10. Na temelju članka 2., („Neograničena porezna obveza"), porezna obveza nastaje:

– U slučajevima iz članka 1. stavka 1. točaka 1. do 3., za svu prenesenu imovinu, ako je darovatelj u trenutku darovanja rezident (*Inländer*). Takvima se smatraju, među ostalim, fizičke osobe koje imaju domicil ili uobičajeno borave na njemačkom državnom području.

[3] SL 1988., L 178, str. 5. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.)

[4] U verziji izmijenjenoj Gesetzom zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Zakon o prenošenju Direktive o naplati potraživanja i izmjeni poreznih propisa) od 7. prosinca 2011. (BeitrLUmsG) (BGBl. 2011., dio I., str. 2592.).

– U slučajevima iz članka 1. stavka 1. točke 4., ako zaklada ima adresu ili sjedište na njemačkom državnom području.

11. U skladu s člankom 7. („Darovi među živima”) stavkom 1. točkom 8., darovanjem među živima smatra se prijenos imovine prilikom osnivanja zaklade među živima.

12. Na temelju članka 9. („Oporezivi događaj”) stavka 1. točke 4., u slučajevima iz članka 1. stavka 1. točke 4., obveza obračuna poreza nastaje svakih 30 godina od datuma prvog prijenosa imovine zakladi.

13. Člankom 15. („Porezni razredi”) stavkom 1. utvrđuju se kriteriji za određivanje, ovisno o osobnom odnosu između korisnika i preminule osobe ili darovatelja, sljedećih poreznih razreda:

– Porezni razred I.: odnosi se na bračnog druga i životnog partnera, djecu i djecu bračnog druga; potomke djece i djece bračnog druga; i srodnike u uzlaznoj liniji u slučaju prijenosa zbog smrti.

– Porezni razred II.: odnosi se na srodnike u uzlaznoj liniji, pod uvjetom da nisu obuhvaćeni poreznim razredom I.; braću i sestre; potomke u prvom koljenu braće i sestara; bračnog druga jednog od roditelja; zetove i snahe; roditelje bračnih drugova; razvedenog bračnog druga; i životnog partnera u razvrgnutom partnerstvu.

– Porezni razred III.: odnosi se na sve ostale korisnike i donacije s utjecajem.

14. Člankom 15. stavkom 2. određuje se da se oporezivanje, u slučaju zaklada iz članka 7.stavka 1. točke 8., temelji na srodstvu između najudaljenijeg korisnika koji je određen odredbama akta o osnivanju zaklade i preminule osobe ili darovatelja, pod uvjetom da je zaklada uglavnom osnovana na nacionalnom državnom području u interesu jedne obitelji ili određenih obitelji.

15. Člankom 16. („Olakšice”) stavkom 1. uređuju se minimalni neoporezivi iznosi koji se odbijaju od porezne osnovice u slučajevima oporezivanja neograničenom poreznom obvezom ako je prijenos izvršen u korist:

1. bračnog druga i životnog partnera u iznosu od 500 000 eura;

2. djece, u smislu razreda I. točke 2., i djece preminule djece u smislu razreda I. točke 2., u iznosu od 400 000 eura;

3. djece djece, u smislu poreznog razreda I. točke 2., u iznosu od 200 000 eura;

4. ostalih osoba, u smislu poreznog razreda I., u iznosu od 100 000 eura;

5. osoba, u smislu poreznog razreda II., u iznosu od 20 000 eura;

[…]

7. ostalih osoba, u smislu poreznog razreda III., u iznosu od 20 000 eura.

16. Člankom 19. („Porezne stope”) uređuju se porezne stope ovisno o poreznim razredima i vrijednosti prijenosa koji se oporezuje. Za razred I., stope od 7 % do 30 %; za razred II., od 15 % do 43 %; i za razred III., od 30 % do 50 %.

II. Činjenice, spor i prethodno pitanje

17. Osoba Y (u daljnjem tekstu: zakladnica), koja je rezident Njemačke, osnovala je 2014. u skladu s lihtenštajnskim pravom obiteljsku zakladu u Lihtenštajnu.

18. U skladu sa statutom zaklade njezina je svrha pružanje pomoći i potpore zajedničkoj djeci zakladnice i njezina preminulog bračnog druga. Korisnici zaklade su zakladnica, navedena zajednička djeca i unuci.

19. Zakladnica je prilikom osnivanja zaklade na nju prenijela imovinu nad kojom je ta zaklada stekla potpunu i bezuvjetnu sposobnost slobodnog raspolaganja. Zakladnica je izgubila pravo raspolaganja tom imovinom te nije imala ni mogućnost tražiti povrat cjelokupne ili dijela imovine.

20. Zaklada je 16. travnja 2015. prijavila transakciju Finanzamtu Köln-West (Porezna uprava zapadnog Kölna, Njemačka; u daljnjem tekstu: porezna uprava) te je podnijela poreznu prijavu za porez na darove.

21. Budući da je u biti osnovana u interesu obitelji zakladnice, zaklada je tvrdila da za izračun duga na ime poreza na darove treba uzeti u obzir srodstvo između najudaljenijeg korisnika i zakladnice, u skladu sa statutom. Na temelju tog kriterija, trebalo je primijeniti smanjenja porezne osnovice i poreznu stopu za srodnike iz razreda I. (takozvana „privilegija povoljnijih poreznih razreda”).

22. Porezna uprava odbila je taj pristup 22. studenoga 2018. Tvrdila je sljedeće:

– Za primjenu privilegije povoljnijih poreznih razreda na obiteljske zaklade potrebno je da zaklada bude osnovana u Njemačkoj. Ako to nije slučaj, propisima se nalaže primjena kriterija za porezni razred III., što znači manje smanjenje porezne osnovice i višu poreznu stopu.

– Razlika u postupanju opravdana je potrebom očuvanja usklađenosti njemačkog poreznog sustava. Privilegija povoljnijih poreznih razreda dodjeljuje se prilikom osnivanja nacionalne obiteljske zaklade jer se na te zaklade svakih 30 godina primjenjuje zamjenski porez na nasljedstvo. Na obiteljsku zakladu sa sjedištem u inozemstvu ne primjenjuje se taj način oporezivanja.

23. Zaklada je 19. prosinca 2018. poreznoj upravi podnijela žalbu, koja je odbijena 6. siječnja 2021.

24. Zaklada je 5. veljače 2021. Finanzgerichtu Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka) podnijela tužbu u kojoj je tvrdila da se na nju treba primijeniti privilegija povoljnijeg poreznog razreda I. iako je osnovana u inozemstvu. Tvrdila je da se u protivnom neopravdano povređuje pravo na slobodno kretanje kapitala.

25. U tim okolnostima, Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) Sudu upućuje sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 40. Sporazuma o [EGP-u] […] tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis države članice o naplati poreza na nasljedstvo i darove u skladu s kojim se prijenos imovine na stranu zakladu na temelju pravnog posla o osnivanju zaklade među živima oporezuje primjenom najvišeg poreznog razreda III. i u slučaju kad je zaklada u biti osnovana u interesu jedne obitelji ili određenih obitelji (obiteljska zaklada), dok se u sličnom slučaju u pogledu

nacionalne obiteljske zaklade porezni razred određuje s obzirom na srodstvo između najudaljenijeg korisnika koji je određen aktom o osnivanju zaklade i darovatelja (zakladnika), što u pogledu nacionalne obiteljske zaklade dovodi do primjene povoljnijih poreznih razreda I. ili II.?”

III. Postupak pred Sudom

26. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 23. veljače 2024.

27. Zaklada tužitelj, njemačka vlada i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja.

28. Sud je odlučio da nije potrebno održati raspravu.

IV. Ocjena

29. U svojoj ću analizi primijeniti metodu koju je Sud u više navrata primijenio za analizu prethodnih pitanja upućenih u predmetima koji su slični ovome. Njegova analiza, koju provodi u fazama ili etapama, započinje utvrđivanjem primjenjive slobode i njezina eventualnog ograničavanja do kojeg je došlo. Zatim uspoređuje te situacije kako bi se razjasnilo jesu li bile predmet različitog postupanja, što zahtijeva opširno razmatranje nacionalnih propisa kojima su uređene. Naposljetku, razmatra moguća opravdanja utemeljena na važnim razlozima u općem interesu i proporcionalnost nacionalne mjere kojom se ograničava sloboda o kojoj je riječ.

A. Primjenjiva sloboda

30. Sud koji je uputio zahtjev od Suda traži da razjasni jesu li njemačka pravna pravila o kojima je riječ u skladu s člankom 40. Sporazuma o EGP-u koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala. Suprotno tomu, njemačka vlada tvrdi da bi ispitivanje trebalo provesti s gledišta slobode poslovnog nastana.

31. Prema mišljenju njemačke vlade:

– U slučaju prijenosa imovine radi osnivanja obiteljske zaklade, za razliku od klasičnog darovanja, u prvom planu nije prijenos imovine kao takav nego osnivanje zaklade.

– Slobodom poslovnog nastana predviđenom u članku 31. Sporazuma o EGP-u jamči se pokretanje i obavljanje djelatnosti samozaposlenim osobama, kao i osnivanje poduzeća i upravljanje njima u Lihtenštajnu. Pojam poslovnog nastana, u smislu tog članka, kao i u smislu članka 49. UFEU-a, treba široko tumačiti. Stoga osnivanje zaklade također može biti obuhvaćeno područjem primjene slobode poslovnog nastana.

– U slučaju obiteljske zaklade, obiteljska imovina prenesena na zakladu postaje pravno neovisna kako bi se ostvarili prihodi kojima će se koristiti članovi obitelji. Stoga se ne može smatrati da je osnivanje obiteljske zaklade samo kretanje kapitala, nego prije da je riječ o „obiteljskom poslovnom nastanu”. Slijedom toga, treba smatrati da je ta transakcija obuhvaćena područjem primjene slobode poslovnog nastana (članak 31. Sporazuma o EGP-u), a ne područjem primjene slobodnog kretanja kapitala.

32. Međutim, njemačka vlada tvrdi da će, iako ima dvojbe, „poći od načela da je slobodno kretanje kapitala primjenjivo na spor" te da se njezina naknadna razmatranja u svakom slučaju mogu primijeniti i na slobodu poslovnog nastana [5].

33. Sud je u više navrata presudio da, „[…] kako bi se utvrdilo je li nacionalno zakonodavstvo obuhvaćeno područjem primjene pravnih pravila koja se odnose na slobodu poslovnog nastana ili onih koja se odnose na slobodno kretanje kapitala, treba uzeti u obzir predmet zakonodavstva o kojem je riječ" [6].

34. Međutim, spor u okviru kojeg je upućen zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na njemačko zakonodavstvo kojim se uređuje porez na nasljedstva i darove. U tom se zakonodavstvu kao darovanje kvalificira prijenos imovine za osnivanje obiteljske zaklade (članak 7. stavak 1. točka 8. ErbStG-a).

35. Porez na darove plaća se upravo za prijenos imovine među živima i bez naknade, neovisno o tome je li izvršen u korist daroprimatelja ili, kao što je to ovdje slučaj, u korist obiteljske zaklade. Ako se iz tog prijenosa osnuje „obiteljski poslovni nastan" s pravnom osobnosti, to je kasnija sekundarna posljedica koja će imati vlastite porezne učinke.

36. S gledišta slobodnog kretanja kapitala, nije važno upućuje li se na članak 40. Sporazuma o EGP-u ili na članak 63. UFEU-a jer se objema odredbama štiti ista sloboda. Prema mišljenju Suda:

– „Ako se ograničenja slobodnog kretanja kapitala među državljanima država stranaka Sporazuma o EGP-u ocjenjuju na temelju članka 40. i Priloga XII. navedenom sporazumu, te odredbe imaju isti pravni doseg kao odredbe članka 56. UEZ-a koje su u bitnome istovjetne […]" [7].

– „[Člankom 63. stavkom 1. UFEU-a] zabranjuju se sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja. Iako se u [UFEU-u] ne definira pojam kretanja kapitala, […] nije sporno da Direktiva 88/361, zajedno sa svojom priloženom nomenklaturom, ima indikativnu vrijednost za definiranje tog pojma […]. Međutim, pokloni i potpore navode se u rubrici XI., naslovljenoj „Kretanja osobnog kapitala", sadržanoj u prilogu I. Direktivi 88/361" [8].

– „Poput poreza na nasljedstvo koje se sastoji od prijenosa imovine s ostavitelja na jednu ili više osoba i koje je također obuhvaćeno tom rubrikom u navedenom prilogu I. […], oporezivanje darovanja, neovisno o tome je li riječ o novcu, nekretninama ili o pokretnoj imovini, ulazi u područje primjene odredbi UFEU-a o kretanju kapitala, osim u slučajevima u kojima su njihovi sastavni elementi ograničeni na jednu državu članicu" [9].

37. Prethodna razmatranja navode me na to da se složim sa stajalištem suda koji je uputio zahtjev i da zaključim da prethodno pitanje treba analizirati s gledišta slobodnog kretanja kapitala.

[5] Točka 46. pisanih očitovanja njemačke vlade

[6] Presuda od 19. srpnja 2012., A (C-48/11, EU:C:2012:485, t. 17.)

[7] Presuda od 11. lipnja 2009., Komisija/Nizozemska (C-521/07, EU:C:2009:360, t. 33.)

[8] Presuda od 16. lipnja 2011., Komisija/Austrija, C-10/10, EU:C:2011:399, t. 24.)

[9] Presuda od 22. travnja 2010., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, t. 20.)

B. Postojanje ograničenja

38. Člankom 15. stavkom 2. ErbStG-a predviđa se da se, u slučaju prijenosa imovine za osnivanje nacionalne obiteljske zaklade, porezni razred utvrđuje s obzirom na blizinu srodstva (razredi I. i II.).

39. Obiteljske zaklade osnovane u inozemstvu ipak su i dalje obuhvaćene poreznim razredom III., što znači da se primjenjuju manja smanjenja porezne osnovice i da se iznos naplaćuje po višim poreznim stopama.

40. Kad je riječ o porezu na nasljedstvo koji se kao i porez na darove [10] naplaćuje na prijenos imovine bez naknade, Sud je već utvrdio da propisi države članice slični propisima o kojima je ovdje riječ predstavljaju ograničenje slobodnog kretanja kapitala [11].

41. Njemačka vlada priznaje da njezino porezno zakonodavstvo u tom pogledu predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala. Svoje je rasuđivanje iznijela u četiri koraka [12]:

– Člankom 40. Sporazuma o EGP-u općenito se zabranjuju ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja.

– Na temelju članka 15. stavka 2. točke 1. ErbStG-a, na osnivanje njemačke obiteljske zaklade primjenjuje se smanjeno porezno opterećenje, iz kojeg se isključuju zaklade osnovane u inozemstvu. Ako se razmatra zasebno, na osnivanje potonjih zaklada primjenjuje se veće porezno opterećenje.

– U ovom predmetu, na temelju te odredbe ErbStG-a na osnivanje obiteljske zaklade sa sjedištem u Lihtenštajnu (čiji su korisnici isključivo potomci u izravnoj silaznoj liniji) primjenjuje se veći porez nego što bi to bio slučaj da je donacija pod istim uvjetima dana zakladi sa sjedištem ili adresom u Njemačkoj.

– Smanjenje vrijednosti darovanja, koje proizlazi iz primjene njemačkih pravnih pravila, podrazumijeva ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

42. S obzirom na to izričito priznanje njemačke vlade, koje se podudara sa stajalištem Komisije i zaklade tužitelja, smatram da nije potrebno iznijeti nijednu drugu primjedbu.

43. Stoga je moguće zaključiti da na temelju njemačkih propisa porezno opterećenje poreza na darove ovisi o mjestu u kojem obiteljska zaklada ima adresu ili sjedište. Posljedica tog propisa je da se na darovanje za osnivanje obiteljske zaklade sa sjedištem u Njemačkoj primjenjuje porez na darove manji od onog koji se primjenjuje u slučaju osnivanja obiteljske zaklade sa sjedištem u Lihtenštajnu, s učinkom smanjenja vrijednosti darovanja u potonjem slučaju.

44. U tim okolnostima treba ispitati može li se tako utvrđeno ograničenje slobodnog kretanja kapitala opravdati s obzirom na članak 40. Sporazuma o EGP-u (istovjetan *mutatis mutandis* članku 63. UFEU-a).

[10] Sud utvrđuje tu povezanost u presudi od 22. travnja 2010., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, t. 20.).

[11] Presuda od 30. lipnja 2016., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, t. 19.)

[12] Točke 47. do 50. njezinih pisanih očitovanja

C. Opravdanost ograničenja

45. U okviru metode na koju sam ranije uputio, kao prvo, treba razmotriti usporedivost spornih situacija i po potrebi, kao drugo, mogućnost da se različito postupanje u tim situacijama opravda važnim razlogom u općem interesu [13].

46. Naime, „kako bi se nacionalni porezni propis kao što je onaj u pitanju […] mogao smatrati usklađenim s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u postupanju koju previđa mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili mora biti opravdana važnim razlogom u općem interesu” [14].

1. Usporedivost situacija

47. Nije sporno da se porez na darove primjenjuje na osnivanje njemačke obiteljske zaklade, kao i na osnivanje obiteljske zaklade u inozemstvu koje provodi njemački rezident. U potonjem slučaju, porez na darove primjenjuje se na temelju nekoliko odredbi ErbStG-a:

– U skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom 2. odnosno člankom 7. stavkom 1. točkom 8.: i. porez se primjenjuje na darovanje među živima i ii. prijenos imovine za osnivanje zaklade među živima smatra se darovanjem među živima [15].

– Iako na temelju članka 2. stavka 1. točke 1. ErbStG-a obiteljska zaklada osnovana u inozemstvu ne ispunjava pravne uvjete za nastanak neograničene porezne obveze, ta porezna obveza nastaje i ako je darovatelj u trenutku darovanja rezident.

– U članku 2. stavku 1. točki 1. drugoj rečenici točki (a) ErbStG-a rezidentima se smatraju, među ostalim, fizičke osobe koje imaju domicil ili uobičajeno borave na njemačkom državnom području. Budući da je zakladnica (darovatelj) u trenutku darovanja imala domicil u Njemačkoj, postoji neograničena porezna obveza [16].

48. Nije sporno ni da je, kao rezultat primjene tih odredbi, porezno opterećenje koje se primjenjuje na osnivanje (koje provodi njemački rezident) zaklada sa sjedištem u inozemstvu veće od poreznog opterećenja koje se primjenjuje na zaklade sa sjedištem u Njemačkoj.

49. Međutim, isti oporezivi događaj (prijenos imovine koji izvršava osoba koja je rezident u Njemačkoj za osnivanje zaklade u Njemačkoj ili inozemstvu) dovodi do nastanka porezne obveze na ime, u oba slučaja, njemačkog poreza na darove. Stoga su situacije načelno usporedive.

50. Međutim, njemačka vlada tvrdi da situacija nacionalne obiteljske zaklade nije objektivno usporediva sa situacijom obiteljske zaklade u inozemstvu. Prema njezinu shvaćanju, njemački zakonodavac mogao je utvrditi poreznu povlasticu za nacionalne obiteljske zaklade kako bi se kompenzirao teret zamjenskog poreza na nasljedstvo koji se periodično naplaćuje i primjenjuje samo na nacionalne obiteljske zaklade.

[13] Presuda od 12. listopada 2023., BA (Naknade – Socijalna politika stanovanja u Uniji) (C-670/21, EU:C:2023:763, t. 56.)

[14] Presuda od 17. rujna 2015., F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, t. 58.)

[15] Točka 38. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[16] Točka 41. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

51. Ne slažem se s tim stajalištem, kojim bi se isključila mogućnost analize u pogledu toga podrazumijeva li razlika u postupanju povredu nekog temeljnog prava: prihvaćanjem teze njemačke vlade priznalo bi se da bi razlika u postupanju sama po sebi postala odlučujući element za utvrđenje da situacije nisu usporedive. Sud je već odbio slično rasuđivanje te vlade kad je rješavao drugi spor povezan s primjenom ErbStG-a [17].

52. Kako bi se razjasnilo jesu li sporne situacije usporedive, treba uzeti u obzir događaj na temelju kojeg nastaje glavna porezna obveza, neovisno o mjestu rezidentnosti svakog od subjekata koji su obveznici plaćanja poreza.

53. U tom slučaju, na taj se oporezivi događaj (prijenos imovine koji izvršava osoba koja je rezident Njemačke za osnivanje obiteljske zaklade) primjenjuje porez na darove u skladu s ErbStG-om, neovisno o tome je li obiteljska zaklada osnovana u toj zemlji ili Lihtenštajnu. Ponavljam da je oporezivi događaj isti u oba slučaja.

54. Drugi elementi poreza osobito za utvrđenje poreznog duga (kao što su smanjenja porezne osnovice i porezna stopa) nisu ključni za nastanak pravnog odnosa u porezne svrhe. Samo pridonose izmjeni opsega obveze plaćanja poreza.

55. Sud koji je uputio zahtjev potkrepljuje da je riječ o usporedivim situacijama: „Oporezivanje prijenosa imovine na temelju pravnog posla o osnivanju zaklade u skladu s člankom 7. stavkom 1. točkom 8. ErbStG-a obuhvaća i nacionalne zaklade, kao i lihtenštajnsku zakladu koja je osnovana u spornom slučaju. Situacije su stoga objektivno usporedive” [18].

56. Prethodno pitanje zapravo ne obuhvaća i ocjenu usporedivosti situacija, a sud koji je uputio zahtjev tu pretpostavku prihvaća bez zadrške. Taj sud ima dvojbe, i to izričito navodi, samo „u pogledu toga postoje li važni razlozi u općem interesu koji opravdavaju ograničenje slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a” [19].

2. Različito postupanje u usporedivim situacijama

57. Utvrđivanje poreznog duga se u ErbStG-u temelji na stupnju srodnosti između darovatelja i korisnika. U tu se svrhu u članku 15. stavku 1. utvrđuju tri porezna razreda. Razred I. odnosi se na najbliže članove obitelji (među ostalim, djecu i unuke), razred II. najudaljenije članove te razred III. ostale osobe.

58. Porezni razred koji se primjenjuje na osnivanje obiteljskih zaklada utvrđuje se u članku 15. stavku 2. ErbStG-a na temelju srodstva između najudaljenijeg korisnika (u skladu s aktom o osnivanju) i darovatelja. Međutim, to pravilo vrijedi samo za obiteljske zaklade osnovane na njemačkom državnom području.

[17] Presuda od 12. listopada 2023., BA (Naknade – Socijalna politika stanovanja u Uniji) (C-670/21, EU:C:2023:763, t. 64.): „[…] ne dovodeći u pitanje ispitivanje eventualne opravdanosti propisa o kojem je riječ u glavnom postupku na temelju važnog razloga u općem interesu, prihvaćanje da situacije nisu usporedive samo zato što se predmetna nekretnina nalazi u trećoj državi koja nije država stranka Sporazuma o EGP-u, dok članak 63. stavak 1. UFEU-a zabranjuje upravo ograničenja prekograničnih kretanja kapitala, lišilo bi tu odredbu smisla”.

[18] Točka 63. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[19] Točka 64. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

59. Do razlike u postupanju s nacionalnim obiteljskim zakladama i obiteljskim zakladama u inozemstvu dolazi jer su na temelju nacionalnog pravnog pravila te zaklade obuhvaćene različitim poreznim razredima. Kad je riječ o ovom slučaju, na obiteljsku zakladu sa sjedištem u Lihtenštajnu primjenjuje se porezni razred III. (preostali razred) umjesto poreznog razreda I., koji bi bio primjenjiv da je osnovana u Njemačkoj. Stoga bliskost zakladnice s njezinim srodnicima u tu svrhu nije relevantna.

60. Krajnji je ishod da obiteljska zaklada u inozemstvu treba plaćati veći iznos poreza zbog dvaju čimbenika:

– Prilikom izračuna porezne osnovice, ima pravo samo na smanjenja predviđena za subjekte iz razreda I., koja su znatno manja od smanjenja iz razreda I. [20].

– Kad je riječ o poreznoj stopi primjenjivoj na toj osnovi, porezni obveznici obuhvaćeni razredom III. plaćaju veći postotak od onih iz razreda I. [21].

61. Sud koji je uputio zahtjev potvrđuje da nacionalno pravo dovodi do razlike u postupanju, u prethodno navedenom smislu, između zaklada koje su Njemačkoj osnovali njemački rezidenti i zaklada koje su ti njemački rezidenti osnovali u državi EGP-a [22]. Dodaje da se Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Njemačke i Lihtenštajna [23] ne rješava ta situacija [24].

3. Usklađenost poreznog sustava

62. Njemačka vlada opravdava sporne propise potrebom da se osigura usklađenost nacionalnog poreznog sustava. Ističe činjenicu da se nacionalne obiteljske zaklade, za razliku od obiteljskih zaklada u inozemstvu, svakih 30 godina oporezuju zamjenskim porezom na nasljedstvo.

63. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev [25], njemački je zakonodavac ovdje primjenjivim pravnim pravilom:

– „Pošao od toga da se prednosti zajamčene privilegijom povoljnijih poreznih razreda kompenziraju nedostacima zamjenskog poreza na nasljedstvo. Uvođenjem zamjenskog poreza na nasljedstvo zakonodavac je nastojao ostvariti cilj da tvorevine kao što su zaklade, u pogledu oporezivanja nasljedstva, izjednači s nasljeđivanjem fizičkih osoba i to putem periodičnog oporezivanja.

– Međutim, to je mogao propisati samo za nacionalne obiteljske zaklade. U pogledu stranih obiteljskih zaklada njemački zakonodavac nije mogao niti može naplatiti zamjenski porez na nasljedstvo” [26].

[20] U članku 10. ErbStG-a se za izračun porezne osnovice uzimaju u obzir olakšice (minimalni neoporezivi iznos) predviđene u članku 16. U nedostatku preciznijih podataka, čini se da bi u ovom predmetu smanjenje porezne osnovice iznosilo 20 000 eura (razred III.), umjesto 200 000 eura (razred I., za djecu djece).

[21] U skladu s člankom 19. ErbStG-a, porezna stopa primjenjiva na razred III. iznosila bi, na primjeru iznosa manjeg od 75 000 eura, 30 % umjesto 7 % koliko iznosi za razred I.

[22] Točke 37. do 47. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[23] Ugovor sklopljen 17. studenoga 2011. između Savezne Republike Njemačke i Kneževine Lihtenštajn o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i izbjegavanju plaćanja poreza u području poreza na dohodak i na imovinu (BGBl. 2012., dio II., str. 1462.).

[24] Točke 46. i 47. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[25] Sud koji je uputio zahtjev detaljno analizira nastanak i razvoj u parlamentu privilegije povoljnijih poreznih razreda (članak 15. stavak 2. prva rečenica ErbStG-a) i zamjenskog poreza na nasljedstvo (članak 1. stavak 1. točka 4. tog zakona), koji su istodobno uvedeni 1974.

[26] Točka 76. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

64. Poreznom pogodnosti dodijeljenom nacionalnim obiteljskim zakladama (privilegija povoljnijih poreznih razreda) stoga bi se kompenzirao porezni teret plaćanja zamjenskog poreza na nasljedstvo svakih 30 godina. Pogodnost i teret odnose se na porezne obveze nastale u pogledu obiteljskih zaklada i za istu vrstu poreza (u dijelu koji je ovdje važan, porez na darove).

65. Je li dopušteno da se ta simetrija između pogodnosti i tereta proširi na obiteljske zaklade koje su u inozemstvu osnovali njemački rezidenti? Budući da se na te zaklade ne primjenjuje zamjenski porez na nasljedstvo, je li dopušteno da se na njih samo jednom primijeni (u trenutku osnivanja) porezni teret sličan teretu od kojeg se ne može osloboditi istovjetne njemačke zaklade?

66. Već sam naveo mehanizam na temelju kojeg je njemački zakonodavac poreznu pogodnost ograničio samo na zaklade koje su u Njemačkoj osnovali rezidenti te države članice. Tu pogodnost treba ocijeniti s obzirom na sudsku praksu Suda.

67. Kao što je to utvrdio Sud:

– „[…] [P]otreba za očuvanjem usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje izvršavanja slobode kretanja koja je zajamčena Ugovorom”[27].

– „Međutim, […] da bi argument utemeljen na takvom opravdanju mogao biti uspješan, potrebno je pokazati postojanje izravne veze između porezne prednosti u pitanju i prijeboja te prednosti s pojedinim poreznim predujmom […], dok se izravnost te veze mora ocijeniti u odnosu na cilj propisa u pitanju”[28].

68. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, postoje dvojbe u pogledu toga je li taj cilj koji je utvrdio njemački zakonodavac „[…] dovoljan da bi potvrdio postojanje izravne, osobne i stvarne povezanosti između privilegije povoljnijih poreznih razreda i zamjenskog poreza na nasljedstvo koju Sud zahtijeva kako bi utvrdio postojanje usklađenosti”[29]. Smatra da bi se tomu „moglo protiviti osobito to što zbog relativno dugog razdoblja od 30 godina neće nužno sve nacionalne obiteljske zaklade postojati tijekom tog razdoblja i to što se imovina zaklade tijekom tog razdoblja može neočekivano promijeniti”[30].

69. Na tom se argumentu (rok od 30 godina utvrđen za periodičnu naplatu zamjenskog poreza na nasljedstvo i eventualne promjene u imovini) temelje neke od tvrdnji zaklade tužitelja, koja smatra da razlika u postupanju nije opravdana.

70. Naime, zaklada tužitelj u prilog svojoj tezi iznosi niz tvrdnji koje sama sažima u dvije skupine: (a) neusklađenost njemačkog pravnog pravila s člankom 40. Sporazuma o EGP-u i člankom 63. UFEU-a „ne može se opravdati na temelju usklađenosti poreznog sustava” (točke 6. do 32. njezinih pisanih očitovanja) i (b) „neproporcionalnost razlike u oporezivanju obiteljskih zaklada” (točke 33. do 36. tih pisanih očitovanja)[31].

[27] Presuda od 7. studenoga 2013., K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 65.)

[28] Presuda od 7. studenoga 2013., K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 66.)

[29] Točka 77. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[30] Točka 77. *in fine* odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[31] Zapravo dodaje treću skupinu (točke 37. i 38. njezinih pisanih očitovanja) koja se odnosi na sudsku praksu Suda Europskog udruženja slobodne trgovine (EFTA). Međutim, u njezinu se sadržaju samo naglašava da se odredbe o slobodnom kretanju kapitala (članak 40. Sporazuma o EGP-u) koje su u bitnome istovjetne odredbama UFEU-a (članak 63.) tumače ujednačeno. Ta opća tvrdnja ne utječe na posebnu ocjenu spora o kojem je ovdje riječ.

71. Zasebno ću analizirati te tvrdnje te ih, po potrebi, povezati s dvojbama suda koji je uputio zahtjev koje sam upravo naveo.

72. Zaklada tužitelj:

– Ističe nepostojanje izravne veze, same po sebi, između porezne pogodnosti i tereta te s obzirom na konačno porezno opterećenje.

– Naglašava prekid usklađenosti poreznog sustava nakon izmjene njemačkog prava o zakladama.

– Ističe neusklađenost između zamjenskog poreza na nasljedstvo i privilegije povoljnijih poreznih razreda.

– Tvrdi da nema zahtijevane kompenzacije između dodjele pogodnosti i poreznog davanja koja se odnosi na istog poreznog obveznika i koja je povezana s istim poreznim razredom.

– Oslanja se na „zaštitu obiteljske imovine, kao posljedicu zaštite braka i obitelji”.

– Upućuje na „nepostojanje kompenzacije povezane s državom”.

– Smatra da postoji „neusklađenost s obzirom na strukturu ErbStG-a”.

73. U svojoj analizi tih tvrdnji [32] neću uzeti u obzir upućivanja na sudsku praksu Bundesverfassungsgerichta (Savezni ustavni sud, Njemačka) koja su sadržana u njima jer se ovdje raspravlja o usklađenosti ErbStG-a s pravom Unije, a ne s nacionalnim pravnim poretkom.

74. Kad je riječ o *izravnoj vezi* između porezne pogodnosti (privilegija povoljnijih poreznih razreda) i poreznog tereta (plaćanje zamjenskog poreza na nasljedstvo) [33], u odgovoru treba uzeti u obzir cilj pravnog pravila te činjenicu da se pogodnost i teret odnose na istog poreznog obveznika na ime istog poreza.

75. Prema mojem mišljenju, koje se podudara s mišljenjem njemačke vlade [34] i Komisije [35], ti su uvjeti ispunjeni u ovom predmetu: s obzirom na cilj pravnog pravila, a to je da se s gledišta poreznog opterećenja uravnoteženo izjednače situacije jednih i drugih obiteljskih zaklada, podudaraju se isti porezni obveznik (obiteljska zaklada) [36] i isti porez (kojim se oporezuju darovi).

76. Međutim, točno je da, kao što to ističe sud koji je uputio zahtjev, između primjene porezne pogodnosti i poreznog tereta postoji znatan vremenski razmak, privilegija povoljnijih poreznih razreda primjenjuje se u trenutku osnivanja, dok se zamjenski porez na nasljedstvo primjenjuje nakon 30 godina.

[32] Zaklada tužitelj u određenim odlomcima svojih očitovanja ponavlja, možda neizbježno, argumente koje je već iznijela.

[33] Točke 7. do 9. pisanih očitovanja zaklade tužitelja

[34] Točke 67. do 69. pisanih očitovanja njemačke vlade

[35] Točka 46. Komisijinih pisanih očitovanja

[36] Kao što to navodi Komisija, zahtjev da bude riječ o istom poreznom obvezniku ublažava se presudom od 30. lipnja 2016., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, t. 37.): „cilj kojem teži članak 27. ErbStG-a je […] 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, […] 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”.

77. Tim bi se vremenskim razmakom eventualno mogla narušiti izravna veza između privilegije povoljnijeg poreznog razreda i primjene zamjenskog poreza na nasljedstvo ako bi bila riječ o poreznim obveznicima bez obilježja obiteljske zaklade koji se bi se oporezivali „dalje u budućnosti i neizvjesno” [37]. Suprotno tomu, s obzirom na to da se obiteljske zaklade poput one o kojoj je ovdje riječ osnivaju s namjerom da postoje generacijama [38], smatram da se izravna veza zadržava naplatom zamjenskog poreza na nasljedstvo u skladu s brzinom kojom dolazi do generacijske smjene, svakih 30 godina [39].

78. Osim toga, prilikom ocjene postojanja tog odnosa između pogodnosti i tereta, Sud je već priznao određenu vremensku fleksibilnost, primjerice u slučaju odbitka premija osiguranja (pogodnosti) koje se kompenziraju oporezivanjem (teret) mirovina, dohotka ili kapitala koje duguju osiguranici [40]. Slično tomu, priznao je izravnu vezu između smanjenja poreza na nasljedstvo koji se uređuje ErbStG-om i prethodne naplate istog poreza [41].

79. Kad je riječ o *prekidu usklađenosti poreznog sustava nakon izmjene njemačkog prava o zakladama*, zaklada tužitelj tvrdi [42] da je od 1. srpnja 2023. na temelju njemačkog zakonodavstva [43] moguće osnivati obiteljske zaklade čije je trajanje kraće od 30 godina. Iz te činjenice (tim se zakladama ne naplaćuje zamjenski porez na nasljedstvo) zaključuje da se uklanja veza između porezne pogodnosti i zamjenskog poreza na nasljedstvo, koji se periodično naplaćuje svakih 30 godina.

80. Tvrdnja bi eventualno mogla imati određenu težinu ako bi u ovom sporu bila riječ o zakladama osnovanima nakon 1. srpnja 2023., što ovdje nije slučaj: zaklada tužitelj osnovana je 2014. u korist tri generacije korisnika. U trenutku njezina osnivanja objektivna je procjena stoga bila da će djelovati dulje od 30 godina. Osim toga, treba uzeti u obzir da se spor koji je proizašao iz zakonodavstva koji je bio na snazi 2014. ne može riješiti pozivanjem na izmjene uvedene zakonom o zakladama 2021. [44].

81. Kad je riječ o *neusklađenosti između zamjenskog poreza na nasljedstvo i privilegije povoljnijeg poreznog razreda*, teza zaklade tužitelja [45] temelji se na parlamentarnom radu koji navodi sud koji je uputio zahtjev, kao i na izmjeni pravila o zakladama odobrenoj 2021.

82. Međutim, sam sud koji je uputio zahtjev iz parlamentarnog rada na izmjeni ErbStG-a 1974. (u okviru koje su obje odredbe o privilegiji povoljnijeg poreznog razreda odnosno zamjenskom porezu na nasljedstvo „istodobno uvedene”) zaključuje da se, prema mišljenju zakonodavca,

[37] Presuda od 6. listopada 2015., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, t. 48.). Međutim, u tom predmetu nije bila riječ o posebnom zakonodavstvu o nasljedstvu ili darovima.

[38] Čini se da su obiteljske zaklade sa sjedištem u Lihtenštajnu osnovane kako bi svoju djelatnost obavljale tijekom dugog vremena jer je jedan od njihovih ciljeva očuvanje bogatstva generacijama. Vidjeti H. S. H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, „Liechtenstein family foundations and financial privacy”, *Trust and Trustees*, sv. 16., br. 6, Oxford University Press, Oxford, 2010., str. 476. do 478.

[39] Uzimajući u obzir da je statistički očekivani životni vijek u Njemačkoj otprilike 80 godina (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Presude od 28. siječnja 1992., Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) i Komisija/Belgija (C-300/90, EU:C:1992:37)

[41] Presuda od 30. lipnja 2016., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), čiju sam točku 37. naveo u bilješki 36. ovog mišljenja.

[42] Točke 10. i 11. njezinih pisanih očitovanja

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (Zakon o usklađivanju prava zaklada i izmjeni zakona o sprečavanju i suzbijanju zaraznih bolesti ljudi), od 16. srpnja 2021. (BGBl. dio I., str. 2947.).

[44] U slučaju da, eventualno, njemačko zakonodavstvo nije usklađeno nakon izmjene pravila o zakladama 2021., to ne znači da nije bilo usklađeno ni 2014., kad su nastale činjenice.

[45] Točke 12. do 14. njezinih pisanih očitovanja

„prednosti zajamčene privilegijom povoljnijeg poreznog razreda kompenziraju nedostacima zamjenskog poreza na nasljedstvo”[46]. Kad je riječ o utjecaju izmjene zakonodavstva o zakladama 2021., dovoljno je istaknuti prethodno navedeno.

83. Isto tako, zaklada tužitelj zagovara da *nema neophodne kompenzacije između dodjele pogodnosti i poreznog davanja koja se odnosi na istog poreznog obveznika i koja je povezana s istim poreznim razredom*[47].

84. U dijelu u kojem se ne ponavljaju raniji argumenti[48], ta kritika ErbStG-a temelji se na tome da ne postoji „točna” kompenzacija između poreza na darove koji je plaćen u trenutku osnivanja zaklade i zamjenskog poreza na nasljedstvo; njihove porezne osnovice mogu se mijenjati ovisno o datumu.

85. Točno je da je teško da će doći do istog matematičkog izračuna („istog iznosa”). Međutim, s obzirom na to da obiteljske zaklade imaju sposobnost obavljanja gospodarskih djelatnosti[49] i ostvarivanja profitabilnosti na način da će generacije koje će biti budući korisnici moći uživati u barem istoj razini bogatstva[50], zakonodavac može razumno pretpostaviti da će osnovica za oporezivanje početnog darovanja biti barem jednaka osnovici koja će biti referentna za izračun budućeg zamjenskog poreza na nasljedstvo.

86. Zaklada tužitelj u tom smislu ističe da je s gospodarskog gledišta zamjenski porez na nasljedstvo zapravo poseban oblik *poreza na imovinu* i da se njime ne oporezuju prijenosi imovine, kao što se oporezuju porezom na darove. Stoga je riječ o različitim poreznim kategorijama.

87. Porezni razredi utvrđuju se u svakom nacionalnom pravu. Sud koji je uputio zahtjev u ovom slučaju ne dvoji u pogledu toga da ta dva poreza treba smatrati homogenim vrstama. Iz opisa nacionalnog pravnog okvira proizlazi da se zamjenski porez na nasljedstvo temelji na pravnoj fikciji da se svakih 30 godina izvršava međugeneracijski prijenos imovine.

88. U okviru tvrdnji zaklade tužitelja o *zaštiti obiteljske imovine, kao posljedica zaštite braka i obitelji*[51], koje se temelje na odlukama Bundesverfassungsgerichta (Savezni ustavni sud), naglašava se da nisu ispunjeni uvjeti koje je taj sud uveo za poštovanje kontinuiteta bračne i obiteljske stečevine. Kao što sam to već istaknuo, takve tvrdnje ne utječu na analizu usklađenosti nacionalnog pravnog pravila s pravom Unije.

[46] Točka 76. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, navedena u točki 63. ovog mišljenja

[47] Točke 15. do 21. njezinih pisanih očitovanja

[48] To je slučaj s utvrđivanjem poreznog obveznika, što sam već ispitao u prethodnim točkama.

[49] Njemačka vlada priznaje da obiteljske zaklade nastoje ostvariti prihode kojima će se koristiti članovi obitelji (točka 45. njezinih pisanih očitovanja). Poduzetnička priroda obiteljskih zaklada potvrdila bi se kad bi se njihovi prihodi oporezivali porezom na dobit. Vidjeti Meinecke, P., „The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform”, *Trust and Trustees*, sv. 29., br. 6, Oxford University Press, Oxford, 2023., str. 540. do 552.

[50] Vidjeti Haag, M., i Tischendorf, M., „The German family foundation: concept, legal framework, and taxation”, *Trust and Trustees*, sv. 26., br. 6, Oxford University Press, Oxford, 2020., str. 534. do 541.

[51] Točke 22. i 23. njezinih pisanih očitovanja

89. Zaklada tužitelj također se poziva na *nepostojanje kompenzacije ovisno o državi* [52] kako bi istaknula da takvu kompenzaciju (između privilegije povoljnijeg poreznog razreda i zamjenskog poreza na nasljedstvo) treba ispitati s gledišta jedne države, a ne „transnacionalnih razmatranja". Prema njezinu mišljenju, njemačka porezna uprava „neizravno prenosi" porezno opterećenje na strane države u kojima se nalazi sjedište obiteljskih zaklada.

90. Međutim, ne nalazim naznake da se sustav ErbStG-a koji je predmet spora odražava u neizravnom prenošenju poreznog opterećenja na države koje nisu Njemačka.

91. Naposljetku, zaklada tužitelj ističe *neusklađenost s obzirom na strukturu ErbStG-a* [53]. U okviru te tvrdnje objašnjava da je ideja vodilja ErbStG-a jednako postupati s poreznim pogodnostima i poreznim teretima, neovisno o mjestu porezne rezidentnosti ili boravka poreznog obveznika. Na temelju te pretpostavke, za dodjelu porezne pogodnosti samo njemačkim obiteljskim zakladama morao bi postojati važan razlog, s gledišta nacionalnog prava i gledišta prava Unije. Prema njezinu mišljenju, taj važan razlog ne postoji, a kako bi se on pronašao nije moguće ni pozvati se na članak 65. UFEU-a.

92. Teza postavljena na taj način vrti se u krug ako se njome nastoji dokazati upravo zašto ne postoji važan razlog koji uključuje osiguranje usklađenosti nacionalnog poreznog sustava, kad je riječ o pravnim pravilima ErbStG-a koja se primjenjuju na obiteljske zaklade.

4. Proporcionalnost

93. Kad je riječ o proporcionalnosti ograničenja slobodnog kretanja kapitala, Sud utvrđuje da „razlika mora biti prikladna za jamčenje ostvarenja navedenog cilja i ne smije prekoračiti ono što je nužno da bi ga se postiglo" [54].

94. Prema mišljenju zaklade tužitelja, čak i ako bi se prihvatilo da je ograničenje slobodnog kretanja kapitala (zbog različitog poreznog tretmana između jednih i drugih zaklada) opravdano, takva razlika ne bi bila proporcionalna.

95. U tom pogledu uzastopno navodi neprikladnost spornog pravnog pravila za ispunjenje cilja samog tog pravila [55] i mogućnost da se donesu manje ograničavajuće mjere s istom svrhom [56].

96. Kad je riječ o prikladnosti mehanizma uvedenog ErbStG-om kako bi se osiguralo postizanje njegovih ciljeva, zaklada tužitelj smatra da „postoje razlozi za dvojbu u pogledu toga da razlika u oporezivanju pridonosi cilju o kojem je riječ". Međutim, u okviru iznošenja svojeg mišljenja samo je naveo da neprikladnost proizlazi iz toga što se „nacionalnim propisima ne jamči dosljedno i sustavno ostvarenje cilja" [57], a time ističe isti prigovor koji je već analiziran.

97. U prilog tvrdnji da se usklađenost poreznog sustava može osigurati manje ograničavajućim odredbama, zaklada tužitelj predložila je kao alternativna rješenja da se (a) zamjenski porez na nasljedstvo i privilegija povoljnijeg poreznog razreda prošire na obiteljske zaklade u inozemstvu;

[52] Točke 24. i 25. njezinih pisanih očitovanja

[53] Točke 26. do 32. njezinih pisanih očitovanja

[54] Presuda od 21. prosinca 2016., Masco Denmark i Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, t. 33.)

[55] Točka 34. njezinih pisanih očitovanja

[56] Točke 35. i 36. njezinih pisanih očitovanja

[57] Točka 34. njezinih pisanih očitovanja

(b) taj zamjenski porez na nasljedstvo kvalificira kao porez na imovinu i (c) zamjenski porez na nasljedstvo izmijeni u oblik manjeg godišnjeg poreza kojim bi se jednako oporezivale nacionalne obiteljske zaklade i obiteljske zaklade u inozemstvu u trenutku njihova osnivanja [58].

98. Smatram, i ponovno se slažem s Komisijom [59], da bi bilo koje od tih alternativnih rješenja značilo da se prihvaća da obiteljske zaklade sa sjedištem u inozemstvu snose porezni teret koji proizlazi iz zamjenskog poreza na nasljedstvo. Međutim, s obzirom na to da bi Njemačka od trenutka osnivanja obiteljske zaklade sa sjedištem u inozemstvu (i prijenosa odgovarajuće imovine) izgubila poreznu nadležnost u odnosu na tu zakladu, teško je da su takva rješenja provediva.

99. Alternativna manje ograničavajuća rješenja koja predlaže zaklada tužitelj stoga nailaze na istu poteškoću: Njemačka Država ne može postupati prema obiteljskim zakladama sa sjedištem u inozemstvu koje nisu obuhvaćene područjem izvršavanja njezine porezne nadležnosti.

V. Zaključak

100. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se Finanzgerichtu Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

„Članak 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992.

treba tumačiti na način da mu se:

ne protivi propis države članice Europske unije kojim se, u okviru uređenja poreza na darove koji se primjenjuje na osnivanje zaklade sa sjedištem u državi Europskog gospodarskog prostora koje je izvršio rezident te države članice, i kako bi se zadržala usklađenost poreznog sustava iz tog propisa, propisuju nepovoljniji porezni uvjeti od onih koji se primjenjuju na osnivanje zaklade u navedenoj državi članici, kao uravnotežena protučinidba za to što se na zakladu sa sjedištem u inozemstvu ne primjenjuje zamjenski porez na nasljedstvo kojim se, naprotiv, oporezuju zaklade sa sjedištem u toj državi članici.”

[58] Točka 36. njezinih pisanih očitovanja

[59] Točka 47. njezinih pisanih očitovanja