

Predmet C-142/24**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

23. veljače 2024.

Sud koji je uputio zahtjev:

Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

30. studenoga 2023.

Tužitelj:

Familienstiftung

Tuženik:

Finanzamt Köln-West

Predmet glavnog postupka

Tumačenje članka 40. Sporazuma o EGP-u s obzirom na oporezivanje prijenosa imovine među živima na stranu zakladu

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a, osobito

Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru (u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u)

Prethodno pitanje

Treba li članak 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru (Sporazum o EGP-u) od 2. svibnja 1992. 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 uglavnom 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.?

Navedene odredbe prava Unije

UFEU, osobito članak 267. drugi stavak, članak 63., članak 65. stavak 1. točka (a) i članak 65. stavak 3.

Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru, osobito članak 1. stavak 2., članak 6., članak 40. i Prilog XII.

Direktiva Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora (SL 1988., L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 88/361), osobito točka XI. Priloga I.

Navedene nacionalne odredbe

Zakon o Ugovoru od 17. studenoga 2011. između Savezne Republike Njemačke i Kneževine Lihtenštajna o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i utaje poreza na dohodak i imovinu od 5. prosinca 2012.

Ugovor od 17. studenoga 2011. između Savezne Republike Njemačke i Kneževine Lihtenštajna o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i utaje poreza na dohodak i imovinu (u daljnjem tekstu: Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Lihtenštajnom), osobito članak 2., članak 3. stavak 1. i članak 24. stavak 6.

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Zakon o porezu na nasljedstvo i darove), kako je izmijenjen Gesetzom zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) (Zakon o prenošenju Direktive o naplati potraživanja i izmjeni poreznih propisa) (Zakon o prenošenju Direktive o naplati potraživanja – BeitrRLUmsG) od 7. prosinca 2011. (u daljnjem tekstu: ErbStG), osobito članak 1. stavak 1. točka 2., članak 7. stavak 1. točka 8., članak 10. stavak 1., članak 15. stavak 1. točke 2. i 3., članak 15. stavak 2. prva rečenica, članak 16. stavak 1. točke 3. i 7. te članak 19. stavak 1.

Sažet prikaz činjenica i postupka

- 1 Tužitelj je obiteljska zaklada s pravnom sposobnošću čije se sjedište i uprava nalaze u Z., Kneževina Lihtenštajn. Zakladu je 2014. u skladu s lihtenštajnskim pravom osnovala zakladnica u Lihtenštajnu.
- 2 Zakladnica boravi u Njemačkoj te je i u trenutku osnivanja zaklade imala boravište u Njemačkoj. U skladu sa statutom zaklade njezina je svrha pružanje pomoći i potpore zajedničkoj djeci zakladnice i njezina preminulog bračnog druga. Korisnici zaklade su zakladnica te njezina djeca i unuci.
- 3 Zakladnica je prilikom osnivanja zaklade tužitelju osigurala imovinu zaklade. U skladu s relevantnim odredbama statuta zaklade tužitelj je mogao slobodno raspolagati imovinom koja mu je prenesena. Nasuprot tomu, zakladnica više nije imala pravo raspolagati imovinom. Nije imala ni mogućnost tražiti povrat cjelokupne ili dijela imovine. Tužitelj u tom pogledu nije primao nikakve upute zakladnice.
- 4 Tužitelj je prijavio tu transakciju tuženoj poreznoj upravi dopisom od 16. travnja 2015. te je podnio poreznu prijavu za porez na darove. Zaklada je uglavnom osnovana u interesu obitelji zakladnice, tako da se u skladu s člankom 15. stavkom 2. ErbStG-a oporezivanje temelji na srodstvu između najudaljenijeg korisnika koji je određen odredbama akta o osnivanju i zakladnice (takozvana privilegija povoljnijeg poreznog razreda).
- 5 Ograničenje koje je člankom 15. stavkom 2. prvom rečenicom ErbStG-a propisano za privilegiju povoljnijeg poreznog razreda, odnosno da se obiteljska zaklada mora osnovati „u tuzemstvu”, nije relevantno zbog povrede slobodnog kretanja kapitala u skladu s člankom 40. Sporazuma u EGP-u koja se ne može opravdati. Tužitelj smatra da u skladu s člankom 15. stavkom 1. točkama 2. i 3. ErbStG-a na djecu zakladnice treba primijeniti porezni razred I. Primjenjiva porezna stopa u skladu s člankom 19. stavkom 1. ErbStG-a iznosi 19 %.
- 6 Rješenjem od 22. studenoga 2018. tužena porezna uprava utvrdila je porez na darove u odnosu na [...] 2014. u iznosu od [...] eura. Pritom nije uzela u obzir srodstvo između korisnikâ i zakladnice te je utvrdila oporezivo stjecanje (članak 10. stavak 1. ErbStG-a) u iznosu od [...] eura. Porezna uprava primijenila je porezni razred III., tako da je na vrijednost stjecanja u iznosu od [...] eura primijenila samo olakšicu u iznosu od [...] eura (članak 16. stavak 1. točka 7. ErbStG-a) te poreznu stopu od 30 % (članak 19. stavak 1. ErbStG-a).
- 7 Tužitelj je 19. prosinca 2018. protiv toga podnio žalbu. Odlukom o žalbi od 6. siječnja 2021. tužena porezna uprava odbila je žalbu kao neosnovanu.
- 8 Tužbom podnesenom 5. veljače 2021. tužitelj ustraje na zahtjevu da se na njega izravno primijeni privilegija povoljnijeg poreznog razreda iz članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a. Pritom osobito ističe da postoji neopravdano ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

- 9 Tužena porezna uprava protivi se tužbi.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 Upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Sudu Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) nužno je u skladu s člankom 267. drugim stavkom UFEU-a zbog toga što je u predmetnom sporu dvojbeno razumijevanje slobodnog kretanja kapitala (članak 40. Sporazuma o EGP-u) i zbog toga što odluka ovisi o odgovoru na prethodno pitanje.
- 11 Sud koji je uputio zahtjev smatra Sud nadležnim zato što je Sporazum o EGP-u sastavni dio pravnog poretka Unije i zato što je u sporu riječ o pitanju oporezivanja transakcije među državljanima država stranaka tog sporazuma (vidjeti presudu Suda od 28. listopada 2010., *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, t. 19. i navedenu sudsku praksu).
- 12 Predmetno vijeće ima dvojbe u pogledu toga je li u skladu s člankom 40. Sporazuma o EGP-u da se prilikom osnivanja obiteljske zaklade u inozemstvu uvijek primjenjuje najviši porezni razred III., 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.
- 13 Ako ta prednost za nacionalne obiteljske zaklade koja proizlazi iz primjene poreznog razreda nije u skladu s pravom Unije, predmetna tužba može se prihvatiti jer bi se u tom slučaju uzelo u obzir srodstvo između tužiteljevih korisnika i zakladnice.
- 14 Stoga bi u slučaju da se tužitelj može izravno pozvati na članak 40. Sporazuma o EGP-u prilikom oporezivanja osnivanja zaklade trebalo uzeti u obzir privilegiju povoljnijeg poreznog razreda iz članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a. Budući da su u slučaju zakladnice najudaljeniji korisnici njezini unuci, prilikom oporezivanja trebalo bi primijeniti porezni razred I. (članak 15. stavak 1. točka 3. ErbStG-a), a na oporezivo stjecanje koje preostaje nakon primjene olakšice trebalo bi primijeniti poreznu stopu u visini od 19 % (članak 19. ErbStG-a).

Ocjena spora u skladu s nacionalnim pravom

- 15 Rješenje o porezu na nasljedstvo od 22. studenoga 2018. i u vezi s tim donesena odluka o žalbi od 6. siječnja 2021. zakoniti su ako se polazi od nacionalnog prava. Budući da je tužitelj strana, lihtenštajnska, zaklada, ne primjenjuje se takozvana privilegija povoljnijeg poreznog razreda iz članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a. Tužbu bi u skladu s tim trebalo odbiti.
- 16 Tužiteljevo oporezivo stjecanje u skladu s člankom 7. stavkom 1. točkom 8. ErbStG-a treba oporezovati u skladu s člankom 15. stavkom 1. ErbStG-a u

poreznom razredu III. Ne primjenjuju se porezni razredi I. ili II. Članak 15. stavak 2. prva rečenica ErbStG-a, u skladu s kojim se porezni razred za zaklade koje su uglavnom osnovane u interesu jedne obitelji ili određenih obitelji (obiteljska zaklada) određuje s obzirom na srodstvo između najudaljenijeg korisnika koji je određen aktom o osnivanju zaklade i darovatelja (zakladnika), nije primjenjiv u spornom slučaju.

- 17 Točno je da je tužitelj, s obzirom na njegovu svrhu i statut, nesporno obiteljska zaklada (vidjeti presudu Hessisches Finanzgerichta (Financijski sud Hessena, Njemačka) od 7. ožujka 2019., 10 K 541/17, EFG 2019., 930, i navedenu sudsku praksu). Međutim, u predmetnom je slučaju u skladu s mjerodavnim nacionalnim pravom isključena primjena privilegiranja iz članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a jer tužitelj kao lihtenštajnska zaklada koja je osnovana u skladu s lihtenštajnskim pravom te čije se sjedište i uprava nalaze u Z. nije osnovan u tuzemstvu.
- 18 Drukčija ocjena prilikom primjene nacionalnog prava ne proizlazi ni iz načela nediskriminacije iz članka 24. stavka 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Lihtenštajnom.
- 19 Načelom nediskriminacije iz članka 24. stavka 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Lihtenštajnom, čije područje primjene obuhvaća i pravne osobe, zabranjuje se nepovoljno postupanje prema strancima u odnosu na državljane u istim okolnostima. Stoga načelo nediskriminacije treba razlikovati od načelno dopuštenog diferenciranog oporezivanja prema rezidentnosti odnosno treba napraviti razliku između neograničene i ograničene porezne obveze. Budući da se u članku 24. stavku 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Lihtenštajnom izraz „u istim okolnostima” konkretizira na način da se porezni obveznik koji je rezident neke države i porezni obveznik koji tamo nije rezident ne nalaze u istim okolnostima, porezni propisi kojima se predviđa različito postupanje na temelju rezidentnosti ne dovode do povrede članka 24. stavka 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Lihtenštajnom, čak ni ako to neizravno dovodi do diskriminacije stranaca.
- 20 Načelo nediskriminacije nije relevantno kada njemački zakonodavac, kao u ovom sporu, predviđa porezne povlastice za pravne osobe čija se uprava ili sjedište nalaze u Njemačkoj, dok iz primjene te povlastice isključuje pravne osobe sa sjedištem i upravom u inozemstvu, neovisno o tome u skladu s pravom koje su države osnovane (vidjeti presude Hessisches Finanzgerichta (Financijski sud Hessena) od 7. ožujka 2019., 10 K 541/17, EFG 2019., 930 i Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka) od 3. kolovoza 1983., II R 20/80, BStBl II 1984., 9, te navedenu sudsku praksu).

Prethodno pitanje

- 21 Međutim, moguće je da se tužitelj može uspješno izravno pozvati na slobodno kretanje kapitala koje je zajamčeno u Europskom gospodarskom prostoru (u

daljnjem tekstu: EGP). To slobodno kretanje kapitala proizlazi iz članka 40. u vezi s Prilogom XII. Sporazumu o EGP-u, kao i iz članaka 63. i 65. UFEU-a.

- 22 Temeljne slobode kretanja robe, osoba, usluga i kapitala iz Sporazuma o EGP-u (vidjeti članak 1. stavak 2. Sporazuma o EGP-u) u potpunosti se primjenjuju na članice EGP-a. Osim toga, člankom 6. Sporazuma o EGP-u predviđa se da se Sporazum tumači u skladu s pravom Unije. Na Sudu je da vodi računa o tome da se odredbe Sporazuma o EGP-u tumače ujednačeno u državama članicama (vidjeti Schwenke/Hardt u Wassermeyer, DBA, svezak I., Looseleaf, stanje iz rujna 2023., MA Vor 1., t. 102., uz upućivanje na znatnu količinu sudske prakse; vidjeti i presude Suda od 23. rujna 2003., Ospelt i Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493 te od 8. studenoga 2012., Komisija/Finska, C- 342/10, EU:C:2012:688).
- 23 Člankom 40. Sporazuma o EGP-u određuje se da u okviru odredaba tog sporazuma između ugovornih stranaka nema ograničenja o kretanju kapitala koji pripada osobama s boravištem u državama članicama EZ-a ili državama EFTA-e i da nema diskriminacije na temelju državljanstva ili boravišta stranaka ili mjesta gdje se taj kapital ulaže. Dodatno se u Prilogu XII. Sporazumu o EGP-u upućuje na Direktivu 88/361.
- 24 Ni Sporazum o EGP-u ni europski ugovori, a niti Direktiva 88/361, ne sadržavaju definiciju pojma „kretanje kapitala”. Međutim, Direktivi 88/361 priznaje se indikativna vrijednost za definiciju tog pojma (vidjeti presudu Suda od 28. rujna 2006., Komisija/Nizozemska, C-282/04 i C-283/04, EU:C:2006:608).
- 25 U Prilogu I. Direktivi 88/361, u rubrici XI. („Kretanja osobnog kapitala”), navode se pokloni i potpore, što ide u prilog tomu da su pokloni i potpore načelno obuhvaćeni područjem zaštite slobodnog kretanja kapitala (vidjeti presudu Suda od 16. lipnja 2011., Komisija/Austrija, C- 10/10, EU:C:2011:399 i navedenu sudsku praksu).
- 26 Nadalje, Sud je već više puta naveo da je porezni tretman darova obuhvaćen slobodnim kretanjem kapitala, neovisno o tome je li u slučaju donacije riječ o novčanim iznosima, pokretnim ili nepokretnim stvarima. Isključeni su samo slučajevi koji nijednim svojim bitnim elementom ne prelaze granice države članice (vidjeti presudu Suda od 22. travnja 2010., Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216). To obuhvaća i imovinski doprinos koji zakladi daje zakladnik prilikom njezina osnivanja (vidjeti presudu Suda od 17. rujna 2015., F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Budući da je Kneževina Lihtenštajn članica EGP-a, navedene odredbe primjenjuju se na Kneževinu Lihtenštajn, a posljedično i na tužitelja kao zakladu osnovanu u skladu s lihtenštajnskim pravom. Sporna donacija zakladnice s boravištem u tuzemstvu tužitelju, čije se sjedište i uprava nalaze u Lihtenštajnu, prelazi granice države članice i ne smatra se samo unutarnjom transakcijom, tako da je taj

imovinski doprinos zakladi obuhvaćen područjem zaštite slobodnog kretanja kapitala.

- 28 Iz članka 40. Sporazuma o EGP-u proizlazi da su pravila kojima se zabranjuju ograničenja kretanja kapitala i time uzrokovana diskriminacija u odnosima među državama strankama Sporazuma o EGP-u istovjetna onima koja se uspostavljaju pravom Unije za odnose među državama članicama. Ako se ograničenja slobodnog kretanja kapitala među državljanima država stranaka Sporazuma o EGP-u ocjenjuju na temelju članka 40. i Priloga XII. Sporazumu o EGP-u, takve odredbe posljedično imaju isti pravni doseg kao odredbe članka 63. UFEU-a (vidjeti presude Suda od 23. rujna 2003., *Ospelt i Schlössle Weissenberg*, C- 452/01, EU:C:2003:493; od 11. lipnja 2009., *Komisija/Nizozemska*, C- 521/07, EU:C:2009:360 i od 28. listopada 2010., *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda člankom 63. stavkom 1. UFEU-a općenito su zabranjena ograničenja kretanja kapitala među državama članicama. Mjere zabranjene tom odredbom, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi članici ili mogu odvratiti rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama.
- 30 Takvom mjerom smatra se i oporezivanje darovanja u slučaju kad se predmet darovanja nalazi u jednoj državi članici, a darovatelj je rezident neke druge države članice, s obzirom na to da oporezivanje dovodi do smanjenja vrijednosti darovanja (vidjeti presude od 22. travnja 2010., *Mattner*, C- 510/08, EU:C:2010:216 i od 4. rujna 2014., *Komisija/Njemačka*, C- 211/13, EU:C:2014:2148 i navedenu sudsku praksu).
- 31 Iz toga slijedi da se nacionalne odredbe o porezu na darove protivne slobodnom kretanju kapitala uvijek kada se strana imovina zbog nemogućnosti odbitka tereta ili zbog formalnih razloga, primjerice kraćih rokova zastare, procjenjuje nepovoljnije, odnosno na viši iznos, nego tuzemna imovina ili kada rezidenti kao porezni obveznici koji imaju neograničenu poreznu obvezu zbog većih olakšica ili nižih poreznih stopa na ista stjecanja moraju plaćati manje poreze nego porezni obveznici koji imaju ograničenu poreznu obvezu (vidjeti presudu *Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena)* od 7. ožujka 2019., 10 K 541/17, EFG 2019., 930).
- 32 Kad rezident osniva obiteljsku zakladu sa sjedištem u tuzemstvu na temelju odredbe članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a u spornom slučaju nastaje pravo na smanjeno oporezivanje tako što se na poreznu osnovicu primjenjuju veća olakšica i niža porezna stopa.
- 33 Stoga ta odredba dovodi do toga da se u Njemačkoj na donaciju zakladi sa sjedištem i upravom u Lihtenštajnu, čiji su korisnici, kao u spornom slučaju, isključivo potomci u silaznoj liniji, primjenjuje veći porez na darove nego što bi to bio slučaj da je predmetna donacija dana zakladi sa sjedištem u Njemačkoj.

- 34 Na taj način nacionalna zaklada u odnosu na zaklade sa sjedištem u inozemstvu, pod inače istim uvjetima, stalno raspolaže s više financijskih sredstava. Takva likvidonosna nepovoljnost koja nastaje u slučaju situacije s prekograničnim elementom predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala (vidjeti presudu od 17. rujna 2015., F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Predmetno vijeće ima dvojbe u pogledu toga može li se to ograničenje kretanja kapitala na temelju članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a opravdati u skladu s pravom Unije (vidjeti presudu od 11. lipnja 2009., Komisija/Nizozemska, C- 521/07, EU:C:2009:360).
- 36 U skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a odredbe članka 63. UFEU-a ne dovode u pitanje pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala. Budući da je iznimka od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, tu odredbu treba usko tumačiti (vidjeti presude Suda od 17. siječnja 2008., Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20; od 11. rujna 2008., Eckelkamp i dr., C- 11/07, EU:C:2008:489; od 11. rujna 2008., Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490; od 22. travnja 2010., Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216 i od 21. lipnja 2018., Fidelity Funds i dr., C- 480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Sud je stoga odlučio da treba razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a od diskriminacije zabranjene člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Da bi se za nacionalni porezni propis moglo smatrati da je u skladu s odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u postupanju mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti presude Suda od 7. rujna 2004., Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484; od 22. travnja 2010., Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216; od 21. lipnja 2018., Fidelity Funds i dr., C- 480/16, EU:C:2018:480 i od 17. ožujka 2022., AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193).
- 38 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 (to smatra i Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena) u presudi od 7. ožujka 2019., 10 K 541/17, EFG 2019., 930).
- 39 Sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe 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.

- 40 Važnim razlogom u općem interesu smatra se, među ostalim, potreba da se zajamči usklađenost poreznog sustava. Da bi se mogao uvažiti argument koji se temelji na takvom opravdanju, prema sudskoj praksi Suda treba postojati izravna veza između porezne prednosti u pitanju i prijeboja te prednosti s određenim poreznim davanjem (vidjeti presude Suda od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138; od 7. rujna 2004., Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484; od 16. prosinca 2021., UBS Real Estate, C- 478/19 i C- 479/19, EU:C:2021:1015 i od 27. travnja 2023., L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Sud je priznao potrebu da se zajamči usklađenost poreznog sustava kada uređenje predmetnih poreznih propisa slijedi promišljenu logiku, odnosno logiku da postoji izravna, osobna i stvarna povezanost između dvaju spornih poreznih propisa i da su oni međusobno suprotstavljeni kao logični ekvivalenti (vidjeti presudu Suda od 23. listopada 2008., Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C- 157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Takav nacionalni propis usto mora biti prikladan za osiguravanje ostvarenja zadanog cilja i ne smije prekoračiti ono što je nužno da bi se taj cilj postigao (vidjeti u tom smislu presude Suda od 17. listopada 2013., Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662; od 4. rujna 2014., Komisija/Njemačka, C- 211/13, EU:C:2014:2148 i od 26. svibnja 2016., Komisija/Grčka, C- 244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Upitno je jesu li ti uvjeti ispunjeni u pogledu članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a i članka 1. stavka 1. točke 4. ErbStG-a.
- 44 Kako bi se mogao ocijeniti cilj koji se nastoji postići spornim propisom, najprije treba razmotriti povijest nastanka privilegije povoljnijeg poreznog razreda iz članka 15. stavka 2. prve rečenice ErbStG-a i zamjenskog poreza na nasljedstvo iz članka 1. stavka 1. točke 4. ErbStG-a.
- 45 Važeće verzije obiju odredbi uvedene su istodobno zakonom o izmjenama iz 1974. Razmatranje povijesti nastanka pokazuje da je zakonodavac polazio od toga da se prednosti zajamčene privilegijom povoljnijeg poreznog 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 na tipizirani način, na temelju redovnog oporezivanja, izjednači s prirodnim slijedom nasljeđivanja. Međutim, to je mogao urediti samo za nacionalne obiteljske zaklade. U pogledu stranih obiteljskih zaklada njemački zakonodavac nije mogao niti može naplatiti zamjenski porez na nasljedstvo.
- 46 U tom kontekstu predmetno vijeće smatra da je zakonodavac namjeravao prilikom njihova osnivanja pogodovati samo nacionalnim obiteljskim zakladama koje kasnije podliježu redovnom oporezivanju (vidjeti članak 1. stavak 1. točku 4. ErbStG-a).

- 47 Međutim, sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu toga je li taj zakonodavni cilj dovoljan da bi potvrdio postojanje izravne, osobne i stvarne povezanosti između privilegije povoljnijeg poreznog razreda i zamjenskog poreza na nasljedstvo koju Sud zahtijeva kako bi pretpostavio postojanje usklađenosti.
- 48 Tomu bi se 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.
- 49 Zbog te neizvjesnosti kasnijeg oporezivanja obiteljske zaklade, s obzirom na osnovu i visinu, predmetno vijeće ima dvojbe u pogledu toga može li se ono smatrati logičnom protutežom prednosti koja postoji prilikom osnivanja obiteljske zaklade.
- 50 Predmetno vijeće smatra da se ne mogu utvrditi drugi važni razlozi u općem interesu u smislu članka 65. stavka 2. UFEU-a kojima se objektivno može opravdati ograničenje.