

**Sprawa C-142/24****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

23 lutego 2024 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Finanzgericht Köln (Niemcy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

30 listopada 2023 r.

**Strona skarżąca:**

Familienstiftung

**Strona przeciwna:**

Finanzamt Köln-West

**Przedmiot postępowania głównego**

Wykładnia art. 40 porozumienia EOG w odniesieniu do opodatkowania przeniesienia majątku pomiędzy żyjącymi na fundację zagraniczną

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE, w szczególności

Porozumienia o europejskim obszarze gospodarczym (zwanego dalej „porozumieniem EOG”)

**Pytanie prejudycjalne**

Czy art. 40 porozumienia o europejskim obszarze gospodarczym (EOG) z dnia 2 maja 1992 r. należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu państwa członkowskiego dotyczącemu poboru podatku

od spadków i darowizn, zgodnie z którym do opodatkowania przeniesienia majątku na fundację zagraniczną na podstawie czynności z zakresu prawa fundacji dokonanej pomiędzy osobami żyjącymi stosuje się najwyższą grupę podatkową III także w przypadku, gdy fundacja została utworzona co do zasady w interesie rodziny lub określonych rodzin (fundacja rodzinna), podczas gdy w podobnym przypadku w odniesieniu do krajowej fundacji rodzinnej stosuje się grupę podatkową według stopnia pokrewieństwa beneficjenta, który zgodnie z aktem założycielskim fundacji jest najodleglejszym krewnym darczyńcy (fundatora) – co w przypadku krajowych fundacji rodzinnych prowadzi do stosowania korzystniejszych grup podatkowych I lub II.

### **Powołane przepisy prawa Unii**

TFUE, w szczególności art. 267 akapit drugi, art. 63, art. 65 ust. 1 lit. a) i art. 65 ust. 3

Porozumienie o europejskim obszarze gospodarczym, w szczególności art. 1 ust. 2, art. 6, 40 oraz załącznik XII

Dyrektywa Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. [63 TFUE] (Dz.U. 1988, L 178, s. 5) [zwana dalej „dyrektywą 88/361”], w szczególności załącznik I pkt XI

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

Gesetz zu dem Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (ustawa do umowy z dnia 17 listopada 2011 r. pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Księstwem Liechtensteinu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku) z dnia 5 grudnia 2012 r.

Umowa pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Księstwem Liechtensteinu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 17 listopada 2011 r. (zwana dalej „umową UPP Liechtenstein”), w szczególności art. 2, art. 3 ust. 1 i art. 24 ust. 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (niemiecka ustawa o podatku od spadków i darowizn) z dnia 7 grudnia 2011 r. w brzmieniu nadanym ustawą transponującą dyrektywę w sprawie odzyskiwania wierzytelności oraz zmieniającą przepisy prawa podatkowego [Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (zwana dalej „ustawą transponującą dyrektywę w sprawie odzyskiwania wierzytelności”) –

zwaną dalej „ErbStG”, w szczególności § 1 ust. 1 pkt 2, § 7 ust. 1 pkt 8, § 10 ust. 1, § 15 ust. 1 pkt. 2, 3, § 15 ust. 2 zdanie pierwsze, § 16 ust. 1 pkt 3, 7 oraz § 19 ust. 1

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania**

- 1 Skarżąca jest fundacją rodzinną posiadającą zdolność prawną z siedzibą i miejscem zarządu w Z, Księstwo Liechtenstein. Skarżąca została utworzona w 2014 r. przez fundatorkę w Liechtensteinie na podstawie prawa Liechtensteinu.
- 2 Fundatorka mieszka w Niemczech, miała też miejsce zamieszkania w Niemczech w momencie założenia fundacji. Celem fundacji jest zgodnie z jej statutem wspieranie i pomoc dla wspólnych dzieci fundatorki i jej zmarłego męża. Beneficjentami fundacji są fundatorka oraz dzieci fundatorki i ich dzieci.
- 3 Podczas tworzenia fundacji fundatorka wyposażyla fundację w majątek fundacji. Zgodnie ze stosownymi uregulowaniami w statucie fundacji skarżąca mogła swobodnie dysponować przekazanym jej majątkiem. Natomiast fundatorka nie miała już prawa do rozporządzania nim. Nie miała też żadnej możliwości żądania zwrotu całości lub części majątku. Skarżąca nie była w tym zakresie związana jakimikolwiek wskazówkami ze strony fundatorki.
- 4 Pismem z dnia 16 kwietnia 2015 r. skarżąca poinformowała pozwany urząd skarbowy o zdarzeniu i złożyła deklarację podatkową dotyczącą podatku od darowizn, wskazując, że fundacja została założona zasadniczo w interesie rodziny fundatorki, tak że zgodnie z § 15 ust. 2 ErbStG dokonując opodatkowania należy przyjąć stopień pokrewieństwa beneficjenta, który zgodnie z dokumentem statutu jest najodleglejszym krewnym fundatorki (tzw. „przywilej grupy podatkowej”).
- 5 Zawarte w § 15 ust 2 zdanie pierwsze ErbStG zastrzeżenie dotyczące przywileju grupy podatkowej, iż fundacja rodzinna zostaje założona „w kraju”, nie jest istotne z uwagi na nieusprawiedliwione naruszenie swobody przepływu kapitału zgodnie z art. 40 porozumienia EOG. W ocenie skarżącej dzieci fundatorki są objęte grupą podatkową I zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 2 i 3 ErbStG. Zgodnie z § 19 ust. 1 ErbStG zastosowanie znajduje stawka podatkowa wynosząca 19 %.
- 6 W decyzji z dnia 22 listopada 2018 r. pozwany urząd skarbowy wymierzył podatek od darowizn w odniesieniu do [...] 2014 r. w wysokości [...] EUR. Wydając decyzję urząd skarbowy nie uwzględnił stosunku pokrewieństwa beneficjentów do fundatorki i przyjął nabycie podlegające opodatkowaniu (§ 10 ust. 1 ErbStG) na kwotę [...] EUR. Zastosował podatkową grupę III, tak że od wartości nabycia w wysokości [...] EUR odliczył jedynie kwotę wolną od podatku w wysokości [...] EUR (§ 16 ust. 1 pkt. 7 ErbStG) i zastosował stawkę podatkową wynoszącą 30 % (§ 19 ust. 1 ErbStG).

- 7 Skarżąca wniosła odwołanie od tej decyzji w dniu 19 grudnia 2018 r. Pozwany urząd skarbowy oddalił to odwołanie jako bezzasadne decyzją odwoławczą z dnia 6 stycznia 2021 r.
- 8 W skardze wniesionej w dniu 5 lutego 2021 r. skarżąca podtrzymuje swoje żądanie bezpośredniego stosowania w stosunku do niej przywileju grupy podatkowej z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG. W celu poparcia skargi wskazuje w szczególności na to, iż wystąpiło nieusprawiedliwione ograniczenie swobody przepływu kapitału.
- 9 Pozwany urząd skarbowy sprzeciwił się skardze.

### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego**

- 10 Odesłanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem”) jest konieczne zgodnie z art. 267 akapit drugi TFUE, gdyż rozumienie swobody przepływu kapitału (art. 40 porozumienia EOG) budzi w niniejszym sporze prawnym wątpliwości, a rozstrzygnięcie zależy od odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.
- 11 Sąd odsyłający uważa, że Trybunał jest właściwy, gdyż porozumienie EOG stanowi integralną część porządku prawnego Unii, a spór prawny dotyczy opodatkowania transakcji pomiędzy obywatelami państw będących stronami tego porozumienia (zob. wyrok Trybunału z dnia 28 października 2010 r., *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 12 Izba ma wątpliwości, czy jest do pogodzenia z art. 40 porozumienia EOG, że przy tworzeniu fundacji rodzinnej za granicą w każdym przypadku przyjmuje się najwyższą grupę podatkową III, podczas gdy w podobnym przypadku w odniesieniu do krajowej fundacji rodzinnej stosuje się grupę podatkową według stopnia pokrewieństwa beneficjenta, który zgodnie z aktem założycielskim fundacji jest najodleglejszym krewnym darczyńcy (fundatora), – co w przypadku krajowych fundacji rodzinnych prowadzi do stosowania korzystniejszych grup podatkowych I lub II.
- 13 W przypadku gdy korzystniejsze traktowanie krajowych fundacji rodzinnych w odniesieniu do grupy podatkowej byłoby sprzeczne z prawem Unii, zawisła skarga powinna zostać uwzględniona, gdyż w takim wypadku uwzględniano by stosunek pokrewieństwa beneficjentów skarżącej do fundatorki.
- 14 Jeżeli skarżąca może powoływać się bezpośrednio na art. 40 porozumienia EOG, przy opodatkowaniu tworzenia fundacji należy uwzględnić przywilej grupy podatkowej z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG. Z uwagi na okoliczność, iż najodleglejszymi beneficjentami w stosunku do fundatorki są jej wnuki, do opodatkowania zastosowanie znajdowałaby grupa podatkowa I (§ 15 ust. 1 pkt 3 ErbStG); w stosunku do nabycia podlegającego opodatkowaniu po odliczeniu

kwoty wolnej od podatku, zastosowanie powinna znaleźć stawka 19 % (§ 19 ErbStG).

### ***Ocena sporu prawnego na gruncie prawa krajowego***

- 15 W oparciu o prawo krajowe decyzja w sprawie wymiaru podatku od spadku z dnia 22 listopada 2018 r. oraz odnosząca się niej decyzja odwoławcza z dnia 6 stycznia 2021 r. są zgodne z prawem. Uwzględniając okoliczność, iż skarżąca jest fundacją zagraniczną – z Liechtensteinu, nie znajduje zastosowania wskazany przywilej grupy podatkowej z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG. Skarga powinna zostać zatem oddalona.
- 16 Podlegające zgodnie z § 7 ust. 1 pkt 8 ErbStG opodatkowaniu nabycie skarżącej, powinno zostać opodatkowane zgodnie z § 15 ust. 1 ErbStG w grupie podatkowej III. Grupy podatkowe I lub II nie znajdują zastosowania. W spornej sprawie nie stosuje się § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG, zgodnie z którym w przypadku fundacji założonych zasadniczo w interesie określonej rodziny lub określonych rodzin (fundacja rodzinna) w ramach ustalania grupy podatkowej należy uwzględnić stosunek pokrewieństwa beneficjenta, który zgodnie z aktem założycielskim fundacji jest najodleglejszym krewnym darczyńcy (fundatora).
- 17 Wprawdzie skarżąca jest zgodnie jej celem oraz statutem bezspornie fundacją rodzinną (zob. sąd do spraw finansowych dla Hesji wyrok z dnia 7 marca 2019 r., K 541/17, EFG [orzecznictwo sądów do spraw finansowych] 2019, s. 930, z dalszym przytoczeniami), jednakże stosowanie przywileju z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG jest w niniejszej sprawie zgodnie z obowiązującym prawem krajowym wykluczone, gdyż skarżąca jako utworzona na podstawie prawa Liechtensteinu fundacja z siedzibą i zarządem w Z nie została utworzona w kraju.
- 18 W przypadku stosowania prawa krajowego inna ocena nie wynika też z zakazu dyskryminacji z art. 24 ust. 1 UPP Liechtenstein.
- 19 Zakaz dyskryminacji z art. 24 ust 1 UPP Liechtenstein, którego zakres stosowania obejmuje także osoby prawne, zakazuje gorszego traktowania obcokrajowców w stosunku do obywateli przy występowaniu takich samych okoliczności. Tym samym zakaz dyskryminacji należy odróżnić od zasadniczo dopuszczalnego różnicowania wedle miejsca zamieszkania lub ograniczonego i nieograniczonego obowiązku podatkowego. Uwzględniając okoliczność, że art. 24 ust 1 UPP Liechtenstein konkretyzuje pojęcie „takich samych okoliczności” w ten sposób, że w stosunku do podatnika mającego miejsce zamieszkania w jednym państwie i podatnika niemającego w nim miejsca zamieszkania nie występują takie same okoliczności, przepisy podatkowe przewidujące różne traktowanie z uwagi na miejsce zamieszkania nawet wtedy nie naruszają art. 24 ust 1 UPP Liechtenstein, gdy prowadzi to do pośredniej dyskryminacji obcokrajowca.
- 20 Zakaz dyskryminacji nie znajduje zastosowania, gdy ustawodawca niemiecki – tak jak w niniejszym sporze prawnym – przewiduje przywileje podatkowe dla

korporacji, których zarząd lub siedziba znajdują się na terytorium Niemiec, a wyklucza te korzyści wobec korporacji z siedzibą i zarządem za granicą – niezależnie od zagadnienia, na podstawie jakiego prawa zostały one utworzone (zob. sąd do spraw finansowych dla Hesji, wyrok z dnia 7 marca 2019 r., K 541/17, EFG [orzecznictwo sądów do spraw finansowych] 2019, s. 930; wyrok federalnego trybunału finansowego z dnia 3 sierpnia 1983 r., II R 20/80, BStBl II 1984, s. 9, z dalszymi odesłaniami).

### ***W przedmiocie pytania prejudycjalnego***

- 21 Być może jednak pozwana może skutecznie powoływać się bezpośrednio na swobodę przepływu kapitału zapewnioną w europejskim obszarze gospodarczym (zwanym dalej „EOG”). Swoboda ta wynika z art. 40 w związku z załącznikiem XII porozumienia EOG oraz z art. 63 i 65 TFUE.
- 22 W stosunku do członków EOG obowiązują swobody podstawowe: przepływu towarów, przepływu osób, świadczenia usług i przepływu kapitału – w sposób nieograniczony na podstawie porozumienia EOG (zob. art. 1 ust. 2 porozumienia EOG). Ponadto art. 6 porozumienia EOG przewiduje zgodną z prawem Unii wykładnię tegoż porozumienia. Do zadań Trybunału należy czuwanie, by przepisy porozumienia EOG były jednolicie interpretowane w państwach członkowskich [zob. Schwenke/Hard w: Wassermeyer, DBA, tom I, (segregator ze zbiorem luźnych kart), stan wrzesień 2023 r., MA przed 1, pkt 102 z licznie przytoczonym orzecznictwem; zob. też wyroki Trybunału: z dnia 23 września 2003 r., Ospelt i Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493 oraz z dnia 8 listopada 2012 r., Komisja/Finlandia, C- 342/10, EU:C:2012:688].
- 23 Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi, iż zakazane są wszelkie ograniczenia między umawiającymi się stronami w przepływie kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich WE lub państw EFTA, jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania, lub miejsce lokaty kapitału. Uzupełniająco załącznik XII porozumienia EOG odsyła do dyrektywy 88/361.
- 24 Zarówno w porozumieniu EOG jak i traktatach europejskich lub dyrektywie 88/361 brak jest definicji pojęcia „przepływu kapitału”. Niemniej jednak uznaje się, że dyrektywa 88/361 ma walor interpretacyjny dla definicji tego pojęcia (zob. wyrok Trybunału z dnia 28 września 2006 r., Komisja/Niderlandy, C- 282/04 i C- 283/04, EU:C:2006:608).
- 25 W załączniku I do dyrektywy 88/361 w tytule XI „(Przepływy kapitału o charakterze osobistym)” wskazuje się na darowizny i [fundacje], co przemawia za tym, że darowizny i fundacje są objęte co do zasady zakresem ochrony swobody przepływu kapitału (zob. wyrok Trybunału z dnia 16 czerwca 2011 r., Komisja/Austria, C- 10/10, EU:C:2011:399 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 26 Ponadto Trybunał już wielokrotnie wskazywał, że podatkowe traktowanie darowizn – niezależnie od tego, czy ich przedmiotem były pieniądze, nieruchomości, czy rzeczy ruchome – objęte jest – z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie elementów konstytutywnych darowizny ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego – swobodą przepływu kapitału (zob. wyrok Trybunału z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216). Powyższe obejmuje wniesienie wkładu majątkowego do fundacji przez fundatora w trakcie jej tworzenia (zob. wyrok Trybunału z dnia 17 września 2015 r., F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Z uwagi na okoliczność, że księstwo Liechtensteinu jest członkiem EOG powyższe postanowienia obowiązują w stosunku do Księstwa Liechtensteinu i w konsekwencji także w stosunku do skarżącej, będącej fundacją prawa Liechtensteinu. Sporne w niniejszej sprawie przysporzenie dokonane przez fundatorkę mającą miejsce zamieszkania w kraju na rzecz skarżącej z siedzibą i zarządem w Liechtensteinie, przekracza granice państwa członkowskiego i nie może być traktowane jako zdarzenie o wyłącznie krajowym charakterze – tak że dokonanie wkładu majątkowego do fundacji objęte jest zakresem ochrony swobody przepływu kapitału.
- 28 Z art. 40 porozumienia EOG wynika, że reguły zakazujące stosowanie ograniczeń w przepływie kapitału i zakazujące powodowanej przez to dyskryminacji są w stosunkach pomiędzy członkami porozumienia EOG takie same jak te, które są ustanowione w prawie Unii w zakresie stosunków pomiędzy państwami członkowskimi. Jeżeli ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy obywatelami państw będących stronami porozumienia EOG podlegają ocenie w świetle art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają takie samo znaczenie prawne co przepisy art. 63 TFUE (zob. wyroki Trybunału: z dnia 23 września 2003 r. Ospelt i Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, z dnia 11 czerwca 2009 r., Kosmisja/Niderlandy, C521/07, EU:C:2009:360 oraz z dnia 28 października 2010 r., Établissements Rimbaud, C- 72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału art. 63 ust. 1 TFUE zakazuje ogólnie ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi. Do środków zakazanych przez to postanowienie jako ograniczenie w przepływie kapitału zalicza się takie, które mogą powstrzymać podmioty niebędące rezydentami od inwestycji w jednym z państw członkowskich lub też powstrzymać podmioty mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w danym państwie członkowskim od inwestycji w innych państwach.
- 30 Takim środkiem jest też opodatkowanie darowizny, gdy przedmiot darowizny znajduje się w jednym państwie członkowskim, a darczyńca mieszka w innym, gdyż opodatkowanie powoduje zmniejszenie wartości przedmiotu darowizny (zob. wyroki: z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216

oraz z dnia 4 września 2014 r., Komisja/Niemcy, C- 211/13, EU:C:2014:2148 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 Z powyższego wynika, iż krajowe przepisy o podatku od darowizn są zawsze wtedy sprzeczne ze swobodą przepływu kapitału, gdy znajdujący się za granicą majątek z uwagi na brak możliwości odliczenia obciążeń lub ze względów formalnych – na przykład krótszych terminów przedawnienia – jest mniej korzystnej lub wyżej wyceniony niż majątek znajdujący się w kraju lub gdy rezydenci jako podmioty podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z uwagi na wyższe kwoty wolne od podatku lub niższe stawki płacą mniej podatku z tytułu takiego samego nabycia jak podmioty objęte ograniczonym obowiązkiem podatkowym (zob. sąd do spraw finansowych dla Hesji wyrok z dnia 7 marca 2019 r., K 541/17, EFG [orzecznictwo sądów do spraw finansowych] 2019, s. 930).
- 32 W spornej sprawie uregulowanie z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG uzasadnia roszczenie o obniżone opodatkowanie w przypadku utworzenia przez rezydenta fundacji rodzinnej z siedzibą w kraju poprzez odliczenie podwyższonej kwoty wolnej o podatku od podstawy do wymiaru podatku i przyjęcia niższej stawki podatkowej.
- 33 Uregulowanie to prowadzi zatem do tego, że przysporzenie na rzecz fundacji z siedzibą i zarządem w Liechtensteinie, której beneficjentami – tak jak w spornej sprawie – są wyłącznie zstępni w linii prostej, objęte jest w Niemczech wyższym podatkiem od darowizn niż miałyby to miejsce, gdy dane przysporzenie zostałyby dokonane na rzecz fundacji z siedzibą w Niemczech.
- 34 Tym samym krajowa fundacja dysponuje w porównaniu do fundacji z siedzibą za granicą – przy występowaniu w pozostałym zakresie takich samych okoliczności – trwale większymi środkami finansowymi. Taki niekorzystny skutek w zakresie płynności finansowej występujący w transgranicznym stanie faktycznym jest ograniczeniem swobody przepływu kapitału (zob. wyrok z dnia 17 września 2015 r., F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Izba ma wątpliwości, czy spowodowane przez § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG ograniczenie przepływu kapitału może być na gruncie prawa Unii uzasadnione (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., Komisja/Niderlandy, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału. Przepis ten powinien być wykładany ściśle jako odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału (zob. wyroki Trybunału: z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, z dnia 11 września 2008 r., Eckelkamp i in., C- 11/07, EU:C:2008:489, z dnia 11 września 2008 r., Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, z dnia 22 kwietnia



2010 r., Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216 oraz z dnia 21 czerwca 2018 r., Fidelity Funds i in., C- 480/16, EU:C:2018:480).

- 37 Trybunał w związku z tym orzekł, że należy odróżnić odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Otóż, aby krajowe przepisy podatkowe można było uznać za zgodne z postanowieniami porozumienia EOG dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, wynikające z nich odmienne traktowanie musi dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub musi być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyroki Trybunału: z dnia 7 września 2004 r., Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, z dnia 21 czerwca 2018 r., Fidelity Funds i in., C- 480/16, EU:C:2018:480 oraz z dnia 17 marca 2022 r., AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193).
- 38 Opodatkowanie przeniesienia majątku na podstawie czynności na gruncie prawa fundacji na podstawie § 7 ust. 1 pkt 8 ErbStG obejmuje zarówno krajowe fundacje jak i utworzenie fundacji w Liechtensteinie – tak jak to miało miejsce w przypadku objętym niniejszym sporem. W związku z tym stany faktyczne są obiektywnie porównywalne (tak samo sąd do spraw finansowych dla Hesji, wyrok z dnia 7 marca 2019 r., K 541/17, EFG [orzecznictwo sądów do spraw finansowych] 2019, s. 930).
- 39 Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy występują nadrzędne względy interesu ogólnego uzasadniające ograniczanie swobody przepływu kapitału przez § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG.
- 40 Za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego traktowana jest między innymi konieczność zachowania spójności systemu podatkowego. Jednakże ograniczenie oparte na takim uzasadnieniu może zostać zgodnie z orzecznictwem Trybunału przyjęte jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe (zob. wyroki Trybunału: z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138, z dnia 7 września 2004 r., Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, z dnia 16 grudnia 2021 r., UBS Real Estate, C- 478/19 i C- 479/19, EU:C:2021:1015 oraz z 27 kwietnia 2023 r., L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Trybunał uznał, iż występuje konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego, gdy konstrukcja danej regulacji szczegółowej kieruje się symetryczną logiką, a mianowicie tym, iż istnieje bezpośredni związek osobowy i przedmiotowy pomiędzy oboma spornymi uregulowaniami podatkowymi i uregulowania te wzajemnie się logicznie uzupełniają (wyrok Trybunału z dnia 23 października 2008 r., Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C- 157/07, EU:C:2008:588).

- 42 Ponadto takie uregulowanie krajowe powinno być właściwe do zagwarantowania realizacji zamierzonego celu i nie powinno wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki Trybunału: z dnia 17 października 2013 r., Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, z dnia 4 września 2014 r., Komisja/Niemcy, C- 211/13, EU:C:2014:2148, oraz z dnia 26 maja 2016 r., Komisja/Grecja, C- 244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Wątpliwe jest, czy przesłanki te są spełnione w odniesieniu § 15 ust. 2 zdanie pierwsze i § 1 ust. 1 pkt 4 ErbStG.
- 44 W celu oceny celów spornych uregulowań należy w pierwszej kolejności prześledzić genezę przywileju grupy podatkowej z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG oraz zastępczego podatku od spadków z § 1 ust. 1 pkt 4 ErbStG.
- 45 Oba przepisy zostały wprowadzone w ich obecnym brzmieniu jednocześnie przez ustawę reformującą z 1974 r. Analiza genezy wskazuje, że ustawodawca przyjmował, iż korzyści zapewniane przez przywilej grupy podatkowej będą kompensowane przez uszczerbek wynikający z zastępczego podatku od spadków. Przez wprowadzenie zastępczego podatku od spadków ustawodawca zmierzał do modelowego zrównania fundacji w aspekcie opodatkowania podatkiem od spadków z naturalnym dziedziczeniem przez wprowadzenie okresowego opodatkowania. Uregulowanie takie mogło zostać jednak przyjęte wyłącznie dla krajowych fundacji rodzinnych. W odniesieniu do zagranicznych fundacji rodzinnych ustawodawca niemiecki nie miał i nadal nie posiada możliwości nakładania zastępczego podatku od spadków.
- 46 W tym kontekście izba jest zdania, że ustawodawca zmierzał do tego, by uprzywilejować przy zakładaniu jedynie krajowe fundacje rodzinne podlegające później regularnemu opodatkowaniu (por. § 1 ust. 1 pkt 4 ErbStG).
- 47 Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości, czy ów cel ustawodawczy wystarcza, by uznać, że występuje bezpośredni związek osobowy i przedmiotowy pomiędzy przywilejem grupy podatkowej i zastępczym podatkiem od spadków wymagany przez Trybunał do przyjęcia spójności.
- 48 Przeciwno temu mogłoby w szczególności przemawiać, iż z uwagi na stosunkowo długi przedział czasowy wynoszący 30 lat niekoniecznie każda krajowa fundacja rodzinna będzie istnieć przez cały ten okres, a majątek fundacji może w tym czasie w sposób nieprzewidywalny ulec zmianie.
- 49 Z uwagi na niepewności dotyczące późniejszego opodatkowania fundacji rodzinnej, zarówno co do zasady jak i co do wysokości, izba ma wątpliwości, czy opodatkowanie to może zostać uznane za odpowiednik uprzywilejowania w trakcie tworzenia fundacji.
- 50 Izba nie dostrzega innych nadrzędnych względów interesu ogólnego w rozumieniu art. 65 ust. 2 TFUE, które mogłyby obiektywnie uzasadniać ograniczenie.