

## Υπόθεση C-142/24

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

## Ημερομηνία καταθέσεως:

23 Φεβρουαρίου 2024

## Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Köln (Γερμανία)

## Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Νοεμβρίου 2023

## Προσφεύγουσα:

Familienstiftung

## Καθής:

Finanzamt Köln-West

## Αντικείμενο της κύριας δίκης

Ερμηνεία του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ όσον αφορά τη φορολόγηση της εν ζωή μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε αλλοδαπό ίδρυμα.

## Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ, ιδίως της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ).

## Προδικαστικό ερώτημα

Έχει το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (Συμφωνία για τον ΕΟΧ), της 2ας Μαΐου 1992, την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση κράτους μέλους σχετικά με τη φορολογία των κληρονομιών και των δωρεών σύμφωνα με την οποία για τη φορολόγηση της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων δυνάμει ιδρυτικής πράξης εν ζωή σε αλλοδαπό ίδρυμα

εφαρμόζεται η ανώτατη φορολογική κατηγορία ΙΙΙ, ακόμη και όταν το ίδρυμα έχει συσταθεί κατά βάση προς το συμφέρον μιας οικογένειας ή ορισμένων οικογενειών (οικογενειακό ίδρυμα), ενώ στην αντίστοιχη περίπτωση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος η φορολογική κατηγορία καθορίζεται βάσει του βαθμού συγγένειας του κατά την ιδρυτική πράξη απώτατου ωφελούμενου προσώπου με τον δωρητή (ιδρυτή), γεγονός το οποίο στην περίπτωση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος οδηγεί στην εφαρμογή των ευνοϊκότερων φορολογικών κατηγοριών Ι ή ΙΙ;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

ΣΛΕΕ, ιδίως άρθρο 267, δεύτερο εδάφιο, άρθρο 63, άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', και άρθρο 65, παράγραφος 3

Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, ιδίως άρθρο 1, παράγραφος 2, άρθρο 6, άρθρο 40 και παράρτημα ΧΙΙ

Οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ 1988, L 178, σ. 5) (στο εξής: οδηγία 88/361), ιδίως παράρτημα Ι, τίτλος ΧΙ

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

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 vom 5. Dezember 2012 (νόμος της 5ης Δεκεμβρίου 2012 για τη Σύμβαση της 17ης Νοεμβρίου 2011 μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και της φοροαποφυγής στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας)

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 (Σύμβαση της 17ης Νοεμβρίου 2011 μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και της φοροαποφυγής στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος και περιουσίας) (στο εξής: DBA-Liechtenstein), ιδίως άρθρο 2, άρθρο 3, παράγραφος 1, και άρθρο 24, παράγραφος 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) vom 7.12.2011 (νόμος περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο για τη μεταφορά της οδηγίας για την είσπραξη

απαιτήσεων και για την τροποποίηση φορολογικών διατάξεων [νόμος για τη μεταφορά της οδηγίας για την είσπραξη απαιτήσεων – BeitrRLUmsG] της 7ης Δεκεμβρίου 2011) (στο εξής: ErbStG), ιδίως άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 8, άρθρο 10, παράγραφος 1, άρθρο 15, παράγραφος 1, σημεία 2 και 3, άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, άρθρο 16, παράγραφος 1, σημεία 3 και 7, και άρθρο 19, παράγραφος 1

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Η προσφεύγουσα είναι οικογενειακό ίδρυμα με νομική προσωπικότητα, του οποίου η έδρα και η διοίκηση βρίσκονται στη Ζ, Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν. Συστάθηκε από την ιδρύτριά της το 2014 στο Λιχτενστάιν βάσει του δικαίου του Πριγκιπάτου.
- 2 Η ιδρύτρια είναι κάτοικος Γερμανίας και κατά τον χρόνο σύστασης του ιδρύματος είχε επίσης την κατοικία της στη Γερμανία. Σκοπός του ιδρύματος κατά το καταστατικό του είναι η ενίσχυση και η στήριξη των κοινών τέκνων της ιδρύτριας και του θανόντος συζύγου της. Ωφελούμενα από το ίδρυμα πρόσωπα είναι η ιδρύτρια καθώς και τα τέκνα της ιδρύτριας και τα τέκνα αυτών.
- 3 Κατά τη σύσταση του ιδρύματος η ιδρύτρια αφιέρωσε περιουσία στην προσφεύγουσα. Κατά τις σχετικές διατάξεις του καταστατικού η προσφεύγουσα μπορούσε να διαθέτει ελεύθερα την περιουσία που της μεταβιβάστηκε. Αντιθέτως, η ιδρύτρια δεν είχε πλέον δικαίωμα διάθεσης της περιουσίας. Επίσης, δεν είχε τη δυνατότητα να απαιτήσει την αναμεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων εν όλω ή εν μέρει. Η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση να ακολουθεί οποιεσδήποτε οδηγίες της ιδρύτριας.
- 4 Με έγγραφο της 16ης Απριλίου 2015, η προσφεύγουσα ενημέρωσε την καθής φορολογική αρχή για την ίδρυσή της και υπέβαλε φορολογική δήλωση για τον φόρο δωρεάς. [Κατά την προσφεύγουσα], το ίδρυμα συστάθηκε κατά βάση προς το συμφέρον της οικογένειας της ιδρύτριας, και συνεπώς, βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 2, του ErbStG, για την επιβολή φόρου θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ο βαθμός συγγένειας του κατά την ιδρυτική πράξη απώτατου ωφελούμενου προσώπου με την ιδρύτρια (ούτως καλούμενο «προνόμιο φορολογικής κατηγορίας»).
- 5 Η επιφύλαξη για το προνόμιο φορολογικής κατηγορίας που περιέχεται στο άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, ErbStG, ότι το οικογενειακό ίδρυμα συνιστάται «στη Γερμανία», δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη λόγω αδικαιολόγητης παραβίασης της ελευθερίας κυκλοφορίας των κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Κατά την προσφεύγουσα, τα τέκνα της ιδρύτριας υπάγονταν βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 1, σημεία 2 και 3, του ErbStG στη φορολογική κατηγορία Ι. Ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής ανέρχεται βάσει του άρθρου 19, παράγραφος 1, του ErbStG σε 19 %.

- 6 Η καθής φορολογική αρχή προσδιόρισε με πράξη της 22ας Νοεμβρίου 2018 τον φόρο δωρεάς σχετικά με ... 2014 σε ... ευρώ. Στο πλαίσιο αυτό δεν έλαβε υπόψη της τη συγγενική σχέση των ωφελούμενων προσώπων με την ιδρύτρια και θεώρησε ότι πρόκειται για φορολογητέα κτήση περιουσίας (άρθρο 10, παράγραφος 1, του ErbStG) ύψους ... ευρώ. Προέβη σε εφαρμογή της φορολογικής κατηγορίας III, και, ως εκ τούτου, αφαίρεσε από την αξία της μεταβίβασης ύψους ... ευρώ μόνον ένα αφορολόγητο ποσό ύψους ... ευρώ (άρθρο 16, παράγραφος 1, σημείο 7, του ErbStG) και εφάρμοσε φορολογικό συντελεστή 30 % (άρθρο 19, παράγραφος 1, του ErbStG).
- 7 Κατά της πράξης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε στις 19 Δεκεμβρίου 2018 διοικητική προσφυγή. Με απόφαση της 6ης Ιανουαρίου 2021, η καθής φορολογική αρχή απέρριψε τη διοικητική προσφυγή ως αβάσιμη.
- 8 Με την ασηθείσα στις 5 Φεβρουαρίου 2021 προσφυγή της η προσφεύγουσα επιδιώκει περαιτέρω το αίτημά της για άμεση εφαρμογή σε αυτήν του προνομίου φορολογικής κατηγορίας του άρθρου 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG. Συναφώς, επικαλείται ιδίως την ύπαρξη αδικαιολόγητου περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.
- 9 Η καθής φορολογική αρχή αποκρούει την προσφυγή.

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής**

- 10 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προς το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο) επιβάλλεται βάσει του άρθρου 267, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, διότι στην υπό κρίση διαφορά ερίζεται η έννοια της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και η απόφαση εξαρτάται από την απάντηση επί του προδικαστικού ερωτήματος.
- 11 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο, δεδομένου ότι η Συμφωνία για τον ΕΟΧ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έννομης τάξης της Ένωσης και ότι η ένδικη διαφορά αφορά ζήτημα σχετικό με τη φορολόγηση συναλλαγής μεταξύ υπηκόων συμβαλλόμενων στη Συμφωνία αυτή κρατών (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 28ης Οκτωβρίου 2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 12 Το δικάζον τμήμα αμφιβάλλει αν είναι συμβατό με το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, σε περίπτωση σύστασης οικογενειακού ιδρύματος στην αλλοδαπή να εφαρμόζεται πάντοτε η ανώτατη φορολογική κατηγορία III, ενώ στην αντίστοιχη περίπτωση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος η φορολογική κατηγορία καθορίζεται βάσει του βαθμού συγγένειας του κατά την ιδρυτική πράξη απώτατου ωφελούμενου προσώπου με τον δωρητή (ιδρυτή), γεγονός το οποίο στην περίπτωση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος οδηγεί στην εφαρμογή των ευνοϊκότερων φορολογικών κατηγοριών I ή II.

- 13 Αν η εν λόγω εύνοια προς τα ημεδαπά οικογενειακά ιδρύματα όσον αφορά τη φορολογική κατηγορία δεν ήταν συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, η υπό κρίση προσφυγή θα γινόταν δεκτή διότι θα λαμβανόταν υπόψη ο βαθμός συγγένειας μεταξύ των ωφελούμενων από την προσφεύγουσα προσώπων και της ιδρύτριας.
- 14 Εάν η προσφεύγουσα μπορούσε να επικαλεστεί απευθείας το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, κατά τη φορολόγηση της σύστασης του ιδρύματος θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη το προνόμιο φορολογικής κατηγορίας του άρθρου 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG. Δεδομένου ότι τα άνωτατα ωφελούμενα από το ίδρυμα πρόσωπα είναι οι εγγονοί της ιδρύτριας, για την επιβολή φόρου θα εφαρμοζόταν η φορολογική κατηγορία I (άρθρο 15, παράγραφος 1, σημείο 3, του ErbStG): επί της φορολογητέας κτήσης περιουσίας θα εφαρμοζόταν, μετ' αφαίρεση του αφορολόγητου ποσού, φορολογικός συντελεστής ύψους 19 % (άρθρο 19 του ErbStG).

### *Εκτίμηση της διαφοράς υπό το πρίσμα του εθνικού δικαίου*

- 15 Βάσει του εθνικού δικαίου, η πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς [ΣτΜ: εν προκειμένω: δωρεάς] της 22ας Νοεμβρίου 2018 και η απόφαση που εκδόθηκε επί της σχετικής διοικητικής προσφυγής στις 6 Ιανουαρίου 2021 είναι νόμιμες. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπό –εδρεύον στο Λιχτενστάιν– ίδρυμα, δεν εφαρμόζεται το ούτως καλούμενο προνόμιο φορολογικής κατηγορίας του άρθρου 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG. Κατά συνέπεια, η προσφυγή θα έπρεπε να απορριφθεί.
- 16 Η κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 8, του ErbStG φορολογητέα κτήση περιουσίας εκ μέρους της προσφεύγουσας φορολογείται, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 1, του ErbStG, βάσει της φορολογικής κατηγορίας III. Οι φορολογικές κατηγορίες I ή II δεν τυγχάνουν εφαρμογής. Το άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG, σύμφωνα με το οποίο, προκειμένου για ιδρύματα που συστάθηκαν κατά βάση προς το συμφέρον μιας οικογένειας ή ορισμένων οικογενειών (οικογενειακό ίδρυμα), η φορολογική κατηγορία καθορίζεται βάσει του βαθμού συγγένειας του κατά την ιδρυτική πράξη άνωτατου ωφελούμενου προσώπου με τον δωρητή (ιδρυτή), δεν τυγχάνει εφαρμογής στην ένδικη διαφορά.
- 17 Βεβαίως, η προσφεύγουσα είναι σύμφωνα με τον σκοπό και το καταστατικό της αναμφισβήτητα οικογενειακό ίδρυμα (πρβλ. Hessisches Finanzgericht [φορολογικό δικαστήριο της Έσσης, Γερμανία], απόφαση της 7.3.2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930, με περαιτέρω παραπομπές). Ωστόσο, η εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG προνομιακής μεταχείρισης αποκλείεται κατά το ισχύον εθνικό δίκαιο στην προκειμένη περίπτωση, διότι η προσφεύγουσα, ως ίδρυμα του Λιχτενστάιν που έχει συσταθεί σύμφωνα με το δίκαιο του Πριγκιπάτου και έχει την καταστατική του έδρα και τη διοίκησή του στη Ζ, δεν συστάθηκε στην ημεδαπή.



- 18 Διαφορετική εκτίμηση στο πλαίσιο της εφαρμογής του εθνικού δικαίου δεν προκύπτει ούτε από την προβλεπόμενη στο άρθρο 24, παράγραφος 1, του DBA-Liechtenstein απαγόρευση των διακρίσεων.
- 19 Η προβλεπόμενη στο άρθρο 24, παράγραφος 1, του DBA-Liechtenstein απαγόρευση των διακρίσεων, στο πεδίο εφαρμογής της οποίας υπάγονται και τα νομικά πρόσωπα, απαγορεύει τη δυσμενέστερη μεταχείριση, [από ένα συμβαλλόμενο κράτος], των αλλοδαπών έναντι των υπηκόων [του] υπό τις αυτές συνθήκες. Επομένως, η απαγόρευση των διακρίσεων πρέπει να διακρίνεται από την κατ' αρχήν επιτρεπτή φορολογική διαφοροποίηση ανάλογα με τον τόπο κατοικίας ή μεταξύ απεριόριστης και περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης. Δεδομένου ότι το άρθρο 24, παράγραφος 1, του DBA-Liechtenstein συγκεκριμενοποιεί τον όρο «υπό τις αυτές συνθήκες» υπό την έννοια ότι ο φορολογούμενος που κατοικεί σε ένα κράτος και ο φορολογούμενος που δεν κατοικεί στο κράτος αυτό δεν τελούν υπό τις αυτές συνθήκες, φορολογικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετική μεταχείριση λόγω τόπου κατοικίας δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 24, παράγραφος 1, του DBA-Liechtenstein, ακόμη και αν τούτο συνεπάγεται εμμέσως δυσμενή διάκριση εις βάρος των αλλοδαπών.
- 20 Η απαγόρευση των διακρίσεων δεν καταλαμβάνει την περίπτωση κατά την οποία –όπως στην ένδικη διαφορά– ο Γερμανός νομοθέτης προβλέπει φορολογικά πλεονεκτήματα υπέρ νομικών προσώπων που έχουν τη διοίκηση ή την έδρα τους στη γερμανική επικράτεια, ενώ αποκλείει από τα πλεονεκτήματα αυτά τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη διοίκηση και την έδρα τους στην αλλοδαπή, ανεξαρτήτως του δικαίου βάσει του οποίου συστάθηκαν (πρβλ. Hessisches Finanzgericht [φορολογικό δικαστήριο της Έσσης, Γερμανία], απόφαση της 7.3.2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930· BFH [Bundesfinanzhof, Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία], απόφαση της 3.8.1983, II R 20/80, BStBl II 1984, 9, με περαιτέρω παραπομπές).

### ***Επί του προδικαστικού ερωτήματος***

- 21 Ωστόσο, η προσφεύγουσα μπορεί ενδεχομένως να επικαλεσθεί επιτυχώς απευθείας την ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων η οποία κατοχυρώνεται στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (στο εξής: ΕΟΧ). Αυτή απορρέει από το άρθρο 40 σε συνδυασμό με το παράρτημα XII της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ καθώς και τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ.
- 22 Έναντι των μελών του ΕΟΧ ισχύουν, βάσει της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, οι θεμελιώδεις ελευθερίες της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων χωρίς περιορισμούς (πρβλ. άρθρο 1, παράγραφος 2, της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ). Επιπλέον, το άρθρο 6 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ προβλέπει τη σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία της Συμφωνίας αυτής. Εναπόκειται στο Δικαστήριο να διασφαλίζει ότι οι διατάξεις της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ ερμηνεύονται ομοιόμορφα εντός των κρατών μελών (πρβλ. Schwenke/Hardt στο Wassermeyer, DBA, τόμος I, έκδοση με κινητά φύλλα, ενημέρωση έως τον Σεπτέμβριο 2023, MA, ερμηνευτικές παρατηρήσεις

πριν τον αριθμό 1, σημείο 102, με πληθώρα παραπομπών στη νομολογία· πρβλ. επίσης τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, *Ospelt και Schlössle Weissenberg*, C- 452/01, EU:C:2003:493, καθώς και της 8ης Νοεμβρίου 2012, *Επιτροπή κατά Φινλανδίας*, C- 342/10, EU:C:2012:688).

- 23 Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ ορίζει ότι στο πλαίσιο των διατάξεων της Συμφωνίας αυτής δεν επιβάλλονται περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που κατοικούν σε κράτος μέλος της ΕΚ ή της ΕΖΕΣ ούτε διάκριση μεταχείρισης βάσει της ιθαγένειας ή της κατοικίας των μερών ή του τόπου της επένδυσης. Συμπληρωματικώς, το παράρτημα XII της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ παραπέμπει στην οδηγία 88/361.
- 24 Ορισμός της έννοιας «κινήσεις κεφαλαίων» δεν υπάρχει ούτε στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ, ούτε στις Ευρωπαϊκές Συνθήκες, ούτε στην οδηγία 88/361. Ωστόσο, στην οδηγία 88/361 αποδίδεται ενδεικτική αξία για τον ορισμό της έννοιας αυτής (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, *Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών*, C-282/04 και C-283/04, EU:C:2006:608).
- 25 Στο παράρτημα I της οδηγίας 88/361 περιλαμβάνονται, υπό τον τίτλο XI («Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα»), οι δωρεές και οι χορηγίες, πράγμα που συνηγορεί υπέρ της κατ' αρχήν ένταξης των δωρεών και των χορηγιών στο προστατευτικό πεδίο της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Ιουνίου 2011, *Επιτροπή κατά Αυστρίας*, C- 10/10, EU:C:2011:399 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Περαιτέρω, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι η φορολογική μεταχείριση των δωρεών εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, ανεξαρτήτως του αν η δωρεά συνίσταται σε χρηματικά ποσά, κινητά ή ακίνητα. Εξαιρούνται μόνον οι περιπτώσεις όπου τα συστατικά στοιχεία των σχετικών πράξεων περιορίζονται στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Απριλίου 2010, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216). Αυτά ισχύουν και για τη μεταβίβαση στο ίδρυμα της περιουσίας που του αφιερώνεται από τον ιδρυτή κατά την ίδρυσή του (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Δεδομένου ότι το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν είναι μέλος του ΕΟΧ, οι προαναφερθείσες διατάξεις εφαρμόζονται στο Πριγκιπάτο και, κατά συνέπεια, και στην προσφεύγουσα ως ίδρυμα διεπόμενο από το δίκαιο του Λιχτενστάιν. Η επίδικη εν προκειμένω μεταβίβαση περιουσίας από την κάτοικο ημεδαπής ιδρύτρια προς την προσφεύγουσα, της οποίας η έδρα και η διοίκηση βρίσκονται στο Λιχτενστάιν, υπερβαίνει τα σύνορα ενός κράτους μέλους και δεν μπορεί να θεωρηθεί αμιγώς εσωτερική πράξη, συνεπώς εμπίπτει στο προστατευτικό πεδίο της ελευθερίας κυκλοφορίας των κεφαλαίων.
- 28 Από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ προκύπτει ότι οι κανόνες που απαγορεύουν τους περιορισμούς στην κίνηση κεφαλαίων και τις συνακόλουθες

διακρίσεις στις σχέσεις μεταξύ των συμβαλλομένων στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ κρατών ταυτίζονται με εκείνους που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης ως προς τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών. Συνεπώς, μολονότι οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ υπηκόων των συμβαλλομένων στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ κρατών πρέπει να εκτιμώνται με γνώμονα το άρθρο 40 και το παράρτημα ΧΙΙ της εν λόγω Συμφωνίας, οι διατάξεις αυτές έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με εκείνες του άρθρου 63 ΣΛΕΕ (πρβλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, *Ospelt και Schlössle Weissenberg*, C- 452/01, EU:C:2003:493, της 11ης Ιουνίου 2009, *Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών*, C- 521/07, EU:C:2009:360, και της 28ης Οκτωβρίου 2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645).

- 29 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει γενικώς τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών. Στα μέτρα που απαγορεύονται από τη διάταξη αυτή ως περιορισμοί των κινήσεων κεφαλαίων περιλαμβάνονται εκείνα που είναι ικανά να αποτρέψουν κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη.
- 30 Τέτοιο μέτρο αποτελεί και η φορολόγηση δωρεάς όταν το αντικείμενο της δωρεάς βρίσκεται σε ένα κράτος μέλος και ο δωρητής κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι η φορολογική επιβάρυνση προκαλεί μείωση της αξίας της δωρεάς (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Απριλίου 2010, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, και της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, *Επιτροπή κατά Γερμανίας*, C-211/13, EU:C:2014:2148 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Ως εκ τούτου, οι εθνικές διατάξεις περί φορολογίας δωρεών αντιβαίνουν πάντοτε στην ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων όταν, λόγω της έλλειψης δυνατότητας απαλλαγής από επιβαρύνσεις ή για τυπικούς λόγους, όπως π.χ. οι βραχύτερες προθεσμίες παραγραφής, τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται λιγότερο ευνοϊκά ή σε υψηλότερη φορολογητέα αξία σε σχέση με την ευρισκόμενη στην ημεδαπή περιουσία ή όταν οι υπέχοντες πλήρη φορολογική υποχρέωση κάτοικοι ημεδαπής οφείλουν να καταβάλουν για τις ίδιες αποκτήσεις, λόγω υψηλότερων αφορολόγητων ποσών ή χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών, φόρο μικρότερο από τους υπέχοντες περιορισμένη φορολογική υποχρέωση (πρβλ. *Hessisches Finanzgericht [φορολογικό δικαστήριο της Έσσης]*, απόφαση της 7.3.2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 32 Στην επίδικη υπόθεση, η διάταξη του άρθρου 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG παρέχει δικαίωμα μειωμένης φορολογίας σε περίπτωση ίδρυσης από ημεδαπό οικογενειακού ιδρύματος με έδρα στην ημεδαπή, καθόσον αφαιρεί από τη βάση επιβολής του φόρου υψηλότερο αφορολόγητο ποσό και χρησιμοποιεί χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή.



- 33 Επομένως, η ρύθμιση αυτή έχει ως συνέπεια ότι μια δωρεά προς [οικογενειακό] ίδρυμα με έδρα και διοίκηση στο Λιχτενστάιν, οι ωφελούμενοι από το οποίο – όπως στην επίδικη υπόθεση– αποτελούνται αποκλειστικά από κατιόντες [της ιδρύτριας] σε ευθεία γραμμή, υπόκειται στη Γερμανία σε υψηλότερο φόρο δωρεάς από εκείνον στον οποίο θα υπέκειτο αν η εν λόγω δωρεά είχε πραγματοποιηθεί προς ίδρυμα με έδρα στη Γερμανία.
- 34 Κατά συνέπεια, ένα ημεδαπό ίδρυμα διαθέτει σε σύγκριση με ιδρύματα εδρεύοντα στην αλλοδαπή –και υπό τις αυτές κατά τα λοιπά συνθήκες– σε μόνιμη βάση σημαντικότερους οικονομικούς πόρους. Ένα τέτοιο πρόβλημα ρευστότητας, το οποίο ανακύπτει σε διασυνοριακή κατάσταση, συνιστά περιορισμό της ελευθερίας κυκλοφορίας των κεφαλαίων (πρβλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Το δικάζον τμήμα αμφιβάλει αν ο εν λόγω περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων που απορρέει από το άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C- 521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, οι διατάξεις του άρθρου 63 ΣΛΕΕ δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους. Η διάταξη αυτή εισάγει παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και πρέπει, ως εκ τούτου, να ερμηνεύεται στενά (πρβλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 17ης Ιανουαρίου 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Eckelkamp κ.λπ., C- 11/07, EU:C:2008:489, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2018, Fidelity Funds κ.λπ., C- 480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Κατ' ακολουθίαν, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι επιβάλλεται η διαφοροποίηση μεταξύ της διαφορετικής μεταχείρισης που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και των απαγορευόμενων από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ διακρίσεων. Προκειμένου να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η προκαλούμενη διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (πρβλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, της 21ης Ιουνίου 2018, Fidelity Funds κ.λπ., C- 480/16, EU:C:2018:480, καθώς και της 17ης Μαρτίου 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193).

- 38 Η βάση του άρθρου 7, παράγραφος 1, σημείο 8, του ErbStG φορολόγηση της μεταβίβασης περιουσίας δυνάμει ιδρυτικής πράξης, καταλαμβάνει τόσο τα ημεδαπά ιδρύματα όσο και τη σύσταση, στην υπό κρίση διαφορά, ιδρύματος του Λιχτενστάιν. Επομένως, οι καταστάσεις είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες (ομοίως Hessisches Finanzgericht [φορολογικό δικαστήριο της Έσσης], απόφαση της 7.3.2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 39 Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει αν υπάρχουν επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος που δικαιολογούν τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων που απορρέει από το άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG.
- 40 Ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος θεωρείται, μεταξύ άλλων, η ανάγκη διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να ευδοκιμήσει επιχείρημα στηριζόμενο στον ως άνω δικαιολογητικό λόγο, πρέπει να αποδειχθεί η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισής του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (πρβλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, της 16ης Δεκεμβρίου 2021, UBS Real Estate, C- 478/19 και C- 479/19, EU:C:2021:1015, καθώς και της 27ης Απριλίου 2023, L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει την ανάγκη διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος στην περίπτωση κατά την οποία η διαμόρφωση των επίμαχων φορολογικών ρυθμίσεων ακολουθεί συμμετρική λογική, δηλαδή όταν υπάρχει άμεσος, προσωπικός και ουσιαστικός δεσμός μεταξύ των δύο επίμαχων φορολογικών ρυθμίσεων και η μία τελεί σε σχέση λογικής αντιστοιχίας προς την άλλη (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Οκτωβρίου 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C- 157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Επιπλέον, μια τέτοια εθνική ρύθμιση πρέπει να είναι κατάλληλη προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (πρβλ., συναφώς, αποφάσεις του Δικαστηρίου της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C- 211/13, EU:C:2014:2148, και της 26ης Μαΐου 2016, Επιτροπή κατά Ελλάδος, C- 244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Είναι αμφίβολο αν οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται όσον αφορά το άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG και το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 4, του ErbStG.
- 44 Προκειμένου να εκτιμηθεί ο σκοπός τον οποίο επιδιώκουν οι επίμαχες διατάξεις, πρέπει καταρχάς να εξεταστεί το ιστορικό της θέσπισης του προνομίου φορολογικής κατηγορίας που προβλέπεται στο άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη

περίοδος, του ErbStG, και του υποκατάστατου του φόρου κληρονομιάς που προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 4, του ErbStG.

- 45 Οι δύο διατάξεις, όπως ισχύουν σήμερα, θεσπίστηκαν ταυτόχρονα με τροποποιητικό νόμο του 1974. Από το ιστορικό της θέσπισης προκύπτει ότι ο νομοθέτης θεώρησε ότι τα πλεονεκτήματα που παρέχει το προνόμιο φορολογικής κατηγορίας αντισταθμίζονται από τα μειονεκτήματα του υποκατάστατου του φόρου κληρονομιάς. Με την εισαγωγή του υποκατάστατου του φόρου κληρονομιάς ο νομοθέτης επιδίωξε, επιβάλλοντας τη φορολόγηση σε τακτά χρονικά διαστήματα, να προβεί στην τυποποίηση μιας εξομοίωσης, όσον αφορά τη φορολόγηση των κληρονομιών, των κατασκευών που επιτυγχάνονται μέσω ιδρυμάτων με τη φυσική κληρονομική διαδοχή. Ωστόσο, σε τέτοια ρύθμιση μπορούσε να προβεί μόνον ως προς τα ημεδαπά οικογενειακά ιδρύματα. Όσον αφορά τα αλλοδαπά οικογενειακά ιδρύματα, ο Γερμανός νομοθέτης δεν είχε ούτε έχει τη δυνατότητα να επιβάλει φόρο κληρονομιάς.
- 46 Στο πλαίσιο αυτό, το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι ο νομοθέτης είχε την πρόθεση να ευνοήσει κατά τη σύστασή τους μόνο τα ημεδαπά οικογενειακά ιδρύματα, τα οποία στη συνέχεια υπόκεινται σε φορολόγηση σε τακτά χρονικά διαστήματα (πρβλ. άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 4, του ErbStG).
- 47 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλει αν ο εν λόγω νομοθετικός σκοπός αρκεί για να συναχθεί η ύπαρξη, μεταξύ του προνομίου φορολογικής κατηγορίας και του υποκατάστατου του φόρου κληρονομιάς, του άμεσου, προσωπικού και ουσιαστικού δεσμού τον οποίο απαιτεί το Δικαστήριο προκειμένου να αναγνωρίσει τον λόγο διατήρησης της συνοχής [του φορολογικού συστήματος].
- 48 Σε αυτό θα μπορούσε να αντιταχθεί ιδίως το γεγονός ότι, λόγω του σχετικά μεγάλου χρονικού διαστήματος των 30 ετών, δεν εξακολουθεί κάθε ημεδαπό οικογενειακό ίδρυμα κατ' ανάγκη να υφίσταται πέραν του χρονικού αυτού διαστήματος και ότι τα περιουσιακά στοιχεία του ιδρύματος μπορούν, κατά τη διάρκεια του χρονικού αυτού διαστήματος, να μεταβληθούν κατά τρόπο απρόβλεπτο.
- 49 Λαμβανομένων υπόψη των αβεβαιοτήτων της κατά βάση και καθ' ύψος μεταγενέστερης φορολόγησης του οικογενειακού ιδρύματος, το δικάζον τμήμα αμφιβάλει αν η φορολόγηση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι τελεί σε λογική αντιστοιχία με το πλεονέκτημα που παρέχεται κατά τη σύσταση του οικογενειακού ιδρύματος.
- 50 Το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι δεν φαίνεται να συντρέχουν άλλοι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος, κατά την έννοια του άρθρου 65, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, ικανοί να δικαιολογήσουν αντικειμενικά έναν περιορισμό.