ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 13ης Μαρτίου 2025[1]

Υπόθεση C-142/24

Familienstiftung
κατά
Finanzamt Köln-West

[αίτηση του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου Κολωνίας, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο – Άρθρο 63 της Συνθήκης ΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Φορολογία κληρονομιών και δωρεών – Φορολόγηση της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων εν ζωή εκ χαριστικής αιτίας για τη σύσταση οικογενειακού ιδρύματος – Οικογενειακό ίδρυμα με έδρα το Λιχτενστάιν – Φορολόγηση με φόρο δωρεάς στη Γερμανία – Δυσμενής φορολογική μεταχείριση του αλλοδαπού οικογενειακού ιδρύματος – Δικαιολόγηση – Επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος – Συνοχή του φορολογικού συστήματος – Υποκατάστατος φόρος κληρονομίας – Αναλογικότητα»

1. Το γερμανικό δίκαιο επιτρέπει τη σύσταση οικογενειακών ιδρυμάτων προς το συμφέρον μίας ή περισσότερων οικογενειών. Όταν ο ιδρυτής είναι κάτοικος Γερμανίας, η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων για τη σύσταση τέτοιου ιδρύματος με πράξη εν ζωή (inter vivos) υπόκειται στον φόρο δωρεάς, ανεξαρτήτως του αν το ίδρυμα συστήνεται στη Γερμανία ή σε άλλη χώρα.

2. Το οικογενειακό ίδρυμα που συστήνεται στην αλλοδαπή από κάτοικο Γερμανίας υπόκειται σε υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση από εκείνη που επιβάλλεται στο οικογενειακό ίδρυμα που συστήνεται στη Γερμανία. Κατά τις γερμανικές αρχές, η διαφορετική μεταχείριση θεμελιώνεται στο γεγονός ότι στα οικογενειακά ιδρύματα που συστήνονται στη Γερμανία επιβάλλεται, ανά τριακονταετία, «υποκατάστατος φόρος κληρονομίας», κάτι το οποίο δεν συμβαίνει στην περίπτωση των οικογενειακών ιδρυμάτων που συστήνονται στην αλλοδαπή.

3. Το αιτούν δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί διαφοράς που ανέκυψε μεταξύ, αφενός, οικογενειακού ιδρύματος συσταθέντος στο Λιχτενστάιν από κάτοικο Γερμανίας και, αφετέρου, των γερμανικών φορολογικών αρχών. Για την επίλυση της διαφοράς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η φορολογική νομοθεσία της Γερμανίας, καθόσον αφορά

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

τον φόρο δωρεάς, είναι σύμφωνη προς την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο της 2ας Μαΐου 1992 [2].

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το διεθνές δίκαιο. Η Συμφωνία για τον ΕΟΧ

4. Το άρθρο 40 ορίζει τα εξής:

«Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της [Ευρωπαϊκής Κοινότητας] ή της [Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ)] ούτε διάκριση μεταχείρισης που βασίζεται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως. Στο παράρτημα XII περιέχονται οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

5. Το παράρτημα XII, με τίτλο «Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων», παραπέμπει στην οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της [Σ]υνθήκης [3].

B. Το δίκαιο της Ένωσης. Η οδηγία 88/361

6. Κατά το άρθρο 1:

«1. Τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών, με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων. Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος Ι.

[…]»

7. Το παράρτημα Ι περιέχει την ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που αναφέρονται στο άρθρο 1 της οδηγίας. Στο σημείο XI, που αφορά τις «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», μνημονεύονται υπό το στοιχείο Β οι «Δωρεές και χορηγήσεις».

[2] ΕΕ 1994, L 1, σ. 3 (στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ). Στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ είναι συμβαλλόμενο μέρος, μεταξύ άλλων, το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν από την 1η Μαΐου 1995 [απόφαση 1/95 του Συμβουλίου του ΕΟΧ, της 10ης Μαρτίου 1995, σχετικά με την έναρξη ισχύος της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο όσον αφορά το Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν (ΕΕ 1995, L 86, σ. 58)].

[3] ΕΕ 1988, L 178, σ. 5.

Γ. Το γερμανικό δίκαιο. Ο ErbStG[4]

8. Ο Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (νόμος περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, στο εξής: ErbStG) προβλέπει στο άρθρο 1 («Πράξεις υποκείμενες σε φορολογική υποχρέωση»), και ειδικότερα στην παράγραφο 1, σημείο 2, ότι οι δωρεές εν ζωή υπόκεινται σε φόρο.

9. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 4, του ErbStG, σε φόρο υπόκειται επίσης, ανά τριακονταετία, η περιουσία ιδρύματος, εφόσον το ίδρυμα έχει συσταθεί κατά βάση προς το συμφέρον μίας οικογένειας ή ορισμένων οικογενειών.

10. Κατά το άρθρο 2 («Απεριόριστη φορολογική υποχρέωση»), η φορολογική υποχρέωση γεννάται:

– για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, όταν ο δωρητής, κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της δωρεάς, είναι ημεδαπός (Inländer). Ως ημεδαποί θεωρούνται, μεταξύ άλλων, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία·

– στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 4, όταν το ίδρυμα έχει τη διοίκηση ή την έδρα του στη Γερμανία.

11. Κατά το άρθρο 7 («Δωρεές εν ζωή»), και ειδικότερα κατά την παράγραφο 1, σημείο 8, η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων επί τη βάσει πράξης σύστασης ιδρύματος εν ζωή λογίζεται ως δωρεά εν ζωή.

12. Δυνάμει της παραγράφου 1, σημείο 4, του φέροντος τον τίτλο «Γενεσιουργός αιτία του φόρου» άρθρου 9, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 4, υποχρέωση καταβολής του φόρου γεννάται ανά τριακονταετία από την ημερομηνία της πρώτης μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων στο ίδρυμα.

13. Στην παράγραφο 1 του τιτλοφορούμενου «Φορολογικές κατηγορίες» άρθρου 15 εξειδικεύονται τα κριτήρια για τον καθορισμό, σε συνάρτηση με την προσωπική σχέση μεταξύ του ωφελούμενου και του θανόντος ή του δωρητή, των ακόλουθων φορολογικών κατηγοριών:

– φορολογική κατηγορία Ι: περιλαμβάνει τον/την σύζυγο και τον/τη σύντροφο· τα τέκνα και τα τέκνα του συζύγου· τους κατιόντες των τέκνων και των τέκνων του συζύγου· καθώς και τους ανιόντες, για τις μεταβιβάσεις αιτία θανάτου·

– φορολογική κατηγορία ΙΙ: περιλαμβάνει τους ανιόντες, εφόσον δεν εμπίπτουν στην φορολογική κατηγορία Ι· τους αδελφούς· τους κατιόντες (πρώτου βαθμού) αδελφών· τον/τη σύζυγο ενός εκ των γονέων· τους γαμπρούς και τις νύφες· τους πεθερούς· τον/τη διαζευγμένο/-η σύζυγο· καθώς και τον/τη σύντροφο λυθείσας ελεύθερης ένωσης·

– φορολογική κατηγορία ΙΙΙ: περιλαμβάνει όλα τα λοιπά ωφελούμενα πρόσωπα και τις δωρεές υπό τρόπο.

[4] Όπως τροποποιήθηκε με τον Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (νόμο περί μεταφοράς της οδηγίας για την είσπραξη απαιτήσεων και περί τροποποιήσεως ορισμένων φορολογικών διατάξεων) της 7ης Δεκεμβρίου 2011 (BeitRLUmsG) (BGBl 2011 I, σ. 2592).

14. Το άρθρο 15, παράγραφος 2, προβλέπει ότι, στην περίπτωση των ιδρυμάτων που μνημονεύονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 8, η επιβολή φόρου βασίζεται στη συγγενική σχέση μεταξύ του κατά την ιδρυτική πράξη απώτατου δικαιούχου και του θανόντος ή του δωρητή, εφόσον το ίδρυμα έχει συσταθεί στη Γερμανία κατά βάση προς το συμφέρον μίας οικογένειας ή ορισμένων οικογενειών.

15. Το άρθρο 16 («Αφορολόγητα ποσά») καθορίζει στην παράγραφο 1 τα αφορολόγητα ποσά τα οποία αφαιρούνται από τη φορολογητέα βάση στις περιπτώσεις απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, όταν η μεταβίβαση έχει πραγματοποιηθεί προς:

1. τον/τη σύζυγο και τον/τη σύντροφο, σε ποσό 500 000 ευρώ·

2. τα τέκνα, κατά την έννοια της κατηγορίας Ι, σημείο 2, και στα τέκνα προαποβιωσάντων τέκνων κατά την έννοια της κατηγορίας Ι, σημείο 2, σε ποσό 400 000 ευρώ·

3. τα τέκνα των τέκνων, κατά την έννοια της κατηγορίας Ι, σημείο 2, σε ποσό 200 000 ευρώ·

4. τα λοιπά πρόσωπα της κατηγορίας Ι, σε ποσό 100 000 ευρώ·

5. τα πρόσωπα της κατηγορίας ΙΙ, σε ποσό 20 000 ευρώ·

[…]

7. τα λοιπά πρόσωπα της κατηγορίας ΙΙΙ, σε ποσό 20 000 ευρώ.

16. Το άρθρο 19 («Φορολογικοί συντελεστές») καθορίζει τους φορολογικούς συντελεστές ανάλογα με τη φορολογική κατηγορία και την αξία της μεταβίβασης που υπόκειται σε φόρο. Για τη φορολογική κατηγορία Ι οι συντελεστές κυμαίνονται από 7 % έως 30 %, για τη φορολογική κατηγορία ΙΙ από 15 % έως 43 %, και για τη φορολογική κατηγορία ΙΙΙ από 30 % έως 50 %.

ΙΙ. Τα πραγματικά περιστατικά, η ένδικη διαφορά και το προδικαστικό ερώτημα

17. Το 2014 η Υ (στο εξής: ιδρύτρια), κάτοικος Γερμανίας, συνέστησε οικογενειακό ίδρυμα στο Λιχτενστάιν κατά τη νομοθεσία του Λιχτενστάιν.

18. Κατά το καταστατικό του, σκοπός του ιδρύματος είναι η ενίσχυση και η στήριξη των κοινών τέκνων της ιδρύτριας και του θανόντος συζύγου της. Ωφελούμενοι από το ίδρυμα είναι η ιδρύτρια, τα προμνησθέντα κοινά τέκνα και τα τέκνα αυτών.

19. Κατά τη σύσταση του ιδρύματος, η ιδρύτρια μεταβίβασε στο ίδρυμα περιουσία την οποία το ίδρυμα μπορούσε να διαθέτει απολύτως ελεύθερα. Η ιδρύτρια απώλεσε το δικαίωμα διάθεσης της εν λόγω περιουσίας, χωρίς τη δυνατότητα να απαιτήσει την αναμεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων εν όλω ή εν μέρει.

20. Στις 16 Απριλίου 2015 το ίδρυμα γνωστοποίησε τη δικαιοπραξία στην Finanzamt Köln-West (φορολογική υπηρεσία δυτικής Κολωνίας, Γερμανία, στο εξής: φορολογική αρχή) και υπέβαλε φορολογική δήλωση για τον φόρο δωρεάς.

21. Δεδομένου ότι είχε συσταθεί κατά βάση προς το συμφέρον της οικογένειας της ιδρύτριας, το ίδρυμα υποστήριξε ότι, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου δωρεάς, έπρεπε να ληφθεί υπόψη η συγγενική σχέση με την ιδρύτρια του απώτατου δικαιούχου, σύμφωνα με το καταστατικό. Βάσει του συγκεκριμένου κριτηρίου, έπρεπε να εφαρμοστούν τα αφορολόγητα ποσά επί της φορολογητέας βάσης και ο φορολογικός συντελεστής που αντιστοιχεί στους συγγενείς της φορολογικής κατηγορίας (το καλούμενο «προνόμιο των φορολογικών κατηγοριών»).

22. Στις 22 Νοεμβρίου 2018 η φορολογική αρχή απέρριψε την ως άνω προσέγγιση. Κατά τη φορολογική αρχή:

– το προνόμιο των φορολογικών κατηγοριών για τα οικογενειακά ιδρύματα προϋποθέτει το ίδρυμα να έχει συσταθεί στη Γερμανία. Άλλως, η νομοθεσία επιτάσσει την εφαρμογή των κριτηρίων που αντιστοιχούν στη φορολογική κατηγορία ΙΙΙ, κάτι το οποίο συνεπάγεται μικρότερο αφορολόγητο ποσό που αφαιρείται από τη φορολογητέα βάση και υψηλότερο φορολογικό συντελεστή·

– η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από την αναγκαιότητα διαφύλαξης της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος. Το προνόμιο των φορολογικών κατηγοριών, το οποίο παρέχεται σε περίπτωση σύστασης ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος, οφείλεται στο γεγονός ότι τέτοια ιδρύματα υπόκεινται, ανά τριακονταετία, στον υποκατάστατο φόρο κληρονομίας. Οικογενειακό ίδρυμα με έδρα την αλλοδαπή δεν υπόκειται σε τέτοιου είδους φόρο.

23. Στις 19 Δεκεμβρίου 2018 το ίδρυμα άσκησε ενώπιον της φορολογικής αρχής διοικητική προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε στις 6 Ιανουαρίου 2021.

24. Στις 5 Φεβρουαρίου 2021 το ίδρυμα άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου Κολωνίας, Γερμανία), υποστηρίζοντας ότι το προνόμιο της φορολογικής κατηγορίας Ι πρέπει να εφαρμοστεί, μολονότι το ίδρυμα συστάθηκε στην αλλοδαπή. Σε διαφορετική περίπτωση, κατά το ίδρυμα, θα θιγεί αδικαιολόγητα το δικαίωμα στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

25. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας) υποβάλλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ […] 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 σε αλλοδαπό ίδρυμα δυνάμει εν ζωή ιδρυτικής πράξης 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 της συγγένειας με τον δωρητή (ιδρυτή) του κατά την ιδρυτική πράξη απώτατου δικαιούχου, γεγονός το οποίο στην περίπτωση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος οδηγεί στην εφαρμογή των ευνοϊκότερων φορολογικών κατηγοριών Ι ή ΙΙ;»

III. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

26. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 23 Φεβρουαρίου 2024.

27. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν το προσφεύγον ίδρυμα, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

28. Το Δικαστήριο δεν έκρινε απαραίτητη τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

IV. Ανάλυση

29. Θα εφαρμόσω στην ανάλυσή μου τη μέθοδο την οποία έχει εφαρμόσει επανειλημμένως το Δικαστήριο για την εξέταση προδικαστικών ερωτημάτων που υποβλήθηκαν σε υποθέσεις παρόμοιες με την υπό κρίση. Ο τρόπος δράσης του Δικαστηρίου, κατά φάσεις ή στάδια, σκοπεί αρχικώς στον προσδιορισμό της εφαρμοστέας ελευθερίας και στη διαπίστωση τυχόν περιορισμού της. Σε επόμενο στάδιο, το Δικαστήριο συγκρίνει τις επίμαχες καταστάσεις, προκειμένου να διαπιστώσει αν αποτέλεσαν αντικείμενο διαφορετικής μεταχείρισης, κάτι για το οποίο απαιτείται εμπεριστατωμένη εξέταση των εσωτερικών κανόνων που ρύθμισαν τη μεταχείριση αυτή. Τέλος, το Δικαστήριο διερευνά τυχόν δικαιολογητικούς λόγους βασιζόμενους σε επιτακτικές απαιτήσεις γενικού συμφέροντος και εξετάζει την αναλογικότητα του περιοριστικού της επίμαχης ελευθερίας εθνικού μέτρου.

A. Η εφαρμοστέα ελευθερία

30. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν οι κρίσιμες γερμανικές διατάξεις είναι συμβατές με το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ που αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Αντιθέτως, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το ζήτημα θα πρέπει να εξεταστεί από την άποψη της ελευθερίας εγκατάστασης.

31. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση:

– σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσίας με σκοπό τη σύσταση οικογενειακού ιδρύματος, εν αντιθέσει προς ό,τι συμβαίνει με τη συνήθη δωρεά, κύριο χαρακτηριστικό δεν είναι αυτή καθεαυτήν η μεταβίβαση της περιουσίας, αλλά η σύσταση του ιδρύματος·

– η ελευθερία εγκατάστασης που προβλέπεται στο άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ διασφαλίζει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων στο Λιχτενστάιν. Η έννοια της εγκατάστασης κατά το εν λόγω άρθρο, καθώς και κατά το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως. Ως εκ τούτου, η σύσταση ιδρύματος μπορεί επίσης να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκατάστασης·

– στην περίπτωση οικογενειακού ιδρύματος, η οικογενειακή περιουσία που μεταβιβάζεται στο ίδρυμα ανεξαρτητοποιείται από νομικής απόψεως, με σκοπό την παραγωγή εσόδων προς όφελος των μελών της οικογένειας. Επομένως, η σύσταση οικογενειακού ιδρύματος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απλή κίνηση κεφαλαίων, αλλά μάλλον ως «οικογενειακή εγκατάσταση». Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι η πράξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής

της ελευθερίας εγκατάστασης (άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ) και όχι σε εκείνο της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

32. Εντούτοις, η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι, παρά τις αμφιβολίες της, «θα εκκινήσει από την παραδοχή ότι η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων έχει εφαρμογή στην υπό κρίση διαφορά» και διευκρινίζει ότι οι επόμενες παρατηρήσεις της μπορούν, εν πάση περιπτώσει, να ισχύσουν και για την ελευθερία εγκατάστασης [5].

33. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επανειλημμένως ότι, «για να προσδιοριστεί αν μια εθνική νομοθεσία υπάγεται στους κανόνες περί ελευθερίας εγκαταστάσεως ή σε εκείνους περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της επίμαχης νομοθεσίας» [6].

34. Η διαφορά από την οποία ανέκυψε η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά τη γερμανική νομοθεσία που ρυθμίζει τη φορολογία κληρονομιών και δωρεών. Η εν λόγω νομοθεσία χαρακτηρίζει τη μεταβίβαση περιουσίας για τη σύσταση οικογενειακού ιδρύματος ως δωρεά (άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 8, του ErbStG).

35. Γενεσιουργός αιτία του φόρου δωρεάς είναι, ακριβώς, η μεταβίβαση περιουσίας εν ζωή και εκ χαριστικής αιτίας σε δωρεοδόχο ή, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, σε οικογενειακό ίδρυμα. Το γεγονός ότι από την εν λόγω μεταβίβαση προκύπτει «οικογενειακή εγκατάσταση» με νομική προσωπικότητα αποτελεί παράγωγη, μεταγενέστερη, συνέπεια, έχουσα ίδιες φορολογικές επιπτώσεις.

36. Από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν έχει σημασία αν γίνεται μνεία στο άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ ή στο άρθρο 63 της Συνθήκης ΛΕΕ, δεδομένου ότι αμφότερα κατοχυρώνουν την ίδια ελευθερία. Κατά το Δικαστήριο:

– «μολονότι οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ υπηκόων των συμβαλλομένων στη Συμφωνία ΕΟΧ κρατών πρέπει να εκτιμώνται με γνώμονα το άρθρο 40 και το παράρτημα XII της εν λόγω συμφωνίας, οι διατάξεις αυτές έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ […]» [7].

– «Το άρθρο [63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ] απαγορεύει όλους τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, καθώς και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Μολονότι η Συνθήκη [ΛΕΕ] δεν ορίζει την έννοια των κινήσεων κεφαλαίων, είναι […] γνωστόν ότι η οδηγία 88/361, από κοινού με την προσαρτώμενη σε αυτή ονοματολογία, παρέχει ενδείξεις για τον ορισμό της έννοιας αυτής […]. Οι χορηγίες και οι δωρεές περιλαμβάνονται στην ενότητα XI, που τιτλοφορείται "Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα", του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361» [8].

– «[Ό]πως ο φόρος κληρονομίας, η οποία συνίσταται στη μεταβίβαση της περιουσίας που κατέλιπε ο θανών προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα και περιλαμβάνεται επίσης στην ίδια ενότητα του παραρτήματος I […], ομοίως η φορολογική μεταχείριση των δωρεών, ανεξαρτήτως του αν αυτές αφορούν χρήματα, ακίνητα ή κινητά, εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων, εξαιρουμένων των περιπτώσεων όπου τα

[5] Σημείο 46 των γραπτών παρατηρήσεων της Γερμανικής Κυβέρνησης.

[6] Απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, σκέψη 17).

[7] Απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-521/07, EU:C:2009:360, σκέψη 33).

[8] Απόφαση της 16ης Ιουνίου 2011, Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-10/10, EU:C:2011:399, σκέψη 24).

συστατικά στοιχεία των πράξεων αυτών περιορίζονται στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους» [9].

37. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, τείνω να συμφωνήσω με τη θέση του αιτούντος δικαστηρίου ότι το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να εξεταστεί από την άποψη της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

Β. Ύπαρξη περιορισμού

38. Το άρθρο 15, παράγραφος 2, του ErbStG προβλέπει ότι, σε περίπτωση μεταβίβασης περιουσίας για τη σύσταση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος, η φορολογική κατηγορία καθορίζεται με κριτήριο τον βαθμό συγγένειας (φορολογικές κατηγορίες I και II).

39. Τα οικογενειακά ιδρύματα που συστήνονται στην αλλοδαπή κατατάσσονται όμως στη φορολογική κατηγορία III, με αποτέλεσμα τα αφορολόγητα ποσά που αφαιρούνται από τη φορολογητέα βάση να είναι μικρότερα και οι φορολογικοί συντελεστές υψηλότεροι.

40. Σε σχέση με τον φόρο κληρονομίας, ο οποίος, όπως και ο φόρος δωρεάς [10], επιβάλλεται στις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων εκ χαριστικής αιτίας, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι νομοθεσία κράτους μέλους, παρόμοια με την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων [11].

41. Η Γερμανική Κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι η εθνική φορολογική νομοθεσία επιβάλλει συναφώς περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Αναπτύσσει δε τον συλλογισμό της σε τέσσερα στάδια [12]:

– Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ απαγορεύει γενικώς τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών, καθώς και μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών.

– Το άρθρο 15, παράγραφος 2, σημείο 1, του ErbStG επιβάλλει στη σύσταση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος μειωμένη φορολογική επιβάρυνση, από την οποία εξαιρούνται τα ιδρύματα που συστήνονται στην αλλοδαπή. Θεωρούμενη μεμονωμένα, η σύσταση των οικογενειακών ιδρυμάτων στην αλλοδαπή υπόκειται σε υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση.

– Στην υπό κρίση υπόθεση, η προμνησθείσα διάταξη του ErbStG επιβάλλει στη σύσταση οικογενειακού ιδρύματος με έδρα το Λιχτενστάιν (οι ωφελούμενοι του οποίου είναι αποκλειστικώς και μόνο οι κατιόντες σε ευθεία γραμμή) υψηλότερο φόρο από εκείνον που θα είχε επιβληθεί εάν η δωρεά είχε πραγματοποιηθεί, υπό τους ίδιους όρους, προς ίδρυμα με έδρα ή διοίκηση στη Γερμανία.

– Η μείωση της αξίας της δωρεάς, ως αποτέλεσμα της εφαρμογής της γερμανικής νομοθεσίας, συνεπάγεται περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων.

[9] Απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 20).

[10] Το Δικαστήριο διαπιστώνει την αναλογία μεταξύ φόρου κληρονομίας και φόρου δωρεάς με την απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 20).

[11] Απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, σκέψη 19).

[12] Σημεία 47 έως 50 των γραπτών παρατηρήσεων της Γερμανικής Κυβέρνησης.

42. Λαμβανομένης υπόψη της ρητής ως άνω αναγνώρισης της Γερμανικής Κυβέρνησης, που σημαίνει ότι η Γερμανική Κυβέρνηση συντάσσεται με τις απόψεις της Επιτροπής και του προσφεύγοντος ιδρύματος, φρονώ ότι παρέλκει οποιαδήποτε περαιτέρω παρατήρηση.

43. Επομένως, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η γερμανική νομοθεσία έχει ως αποτέλεσμα η φορολογική επιβάρυνση του φόρου δωρεάς να εξαρτάται από τον τόπο στον οποίο βρίσκεται η έδρα ή η διοίκηση του οικογενειακού ιδρύματος. Τούτο έχει ως συνέπεια δωρεά η οποία πραγματοποιείται για τη σύσταση οικογενειακού ιδρύματος με έδρα τη Γερμανία να υπόκειται σε φόρο δωρεάς χαμηλότερο από εκείνον που επιβάλλεται στη σύσταση οικογενειακού ιδρύματος με έδρα το Λιχτενστάιν, με αποτέλεσμα, στη δεύτερη περίπτωση, τη μείωση της αξίας της δωρεάς.

44. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστεί αν ο αναγνωρισθείς αυτός περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογείται υπό το πρίσμα του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ (αντίστοιχου, τηρουμένων των αναλογιών, του άρθρου 63 ΣΛΕΕ).

Γ. Ο δικαιολογητικός λόγος του περιορισμού

45. Βάσει της προμνησθείσας μεθόδου, θα εξετάσω πρώτον τη συγκρισιμότητα των επίμαχων στην κύρια δίκη καταστάσεων και ενδεχομένως, δεύτερον, τη δυνατότητα δικαιολόγησης της διαφορετικής μεταχείρισης των εν λόγω καταστάσεων από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος [13].

46. Συγκεκριμένα, «για να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη […] να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει οπωσδήποτε η διαφορετική μεταχείριση είτε να αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες είτε να δικαιολογείται από υπέρτερο λόγο γενικού συμφέροντος» [14].

1. Συγκρισιμότητα των καταστάσεων

47. Δεν αμφισβητείται ότι η σύσταση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος υπόκειται σε φόρο δωρεάς, όπως και η σύσταση αλλοδαπού οικογενειακού ιδρύματος από κάτοικο Γερμανίας. Στη δεύτερη περίπτωση, ο φόρος δωρεάς επιβάλλεται βάσει του συνδυασμού μεταξύ πλειόνων διατάξεων του ErbStG:

– κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, και το άρθρο 7, παράγραφος 1, σημείο 8, αντιστοίχως: i) οι δωρεές εν ζωή υπόκεινται στον φόρο και ii) η μεταβίβαση περιουσίας για τη σύσταση ιδρύματος εν ζωή θεωρείται δωρεά εν ζωή [15]·

– μολονότι δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του ErbStG, το αλλοδαπό οικογενειακό ίδρυμα δεν πληροί τις νόμιμες προϋποθέσεις για τη γένεση της απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης, η εν λόγω φορολογική υποχρέωση γεννάται επίσης όταν, κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της δωρεάς, ο δωρητής είναι ημεδαπός·

[13] Απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2023, BA (Κληρονομική διαδοχή – Κοινωνική πολιτική στέγασης στην Ένωση) (C-670/21, EU:C:2023:763, σκέψη 56).

[14] Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, σκέψη 58).

[15] Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 38).

– κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, δεύτερη περίοδος, στοιχείο a, του ErbStG, ως ημεδαποί λογίζονται, μεταξύ άλλων, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία. Δεδομένου ότι η ιδρύτρια (δωρητής) έχει την κατοικία της στη Γερμανία κατά την πραγματοποίηση της δωρεάς, υφίσταται απεριόριστη φορολογική υποχρέωση [16].

48. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι, ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των ανωτέρω διατάξεων, η φορολογική επιβάρυνση για τη σύσταση (από κάτοικο Γερμανίας) ιδρυμάτων με έδρα την αλλοδαπή είναι υψηλότερη από τη φορολογική επιβάρυνση για τη σύσταση ιδρυμάτων με έδρα τη Γερμανία.

49. Επομένως, η ίδια πράξη (η μεταβίβαση περιουσίας από κάτοικο Γερμανίας για τη σύσταση ιδρύματος, ημεδαπού ή αλλοδαπού) συνεπάγεται τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία συνίσταται, σε αμφότερες περιπτώσεις, στην καταβολή του γερμανικού φόρου δωρεάς. Ως εκ τούτου, κατ' αρχήν, οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες.

50. Εντούτοις, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η κατάσταση ημεδαπού οικογενειακού ιδρύματος δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη με την κατάσταση αλλοδαπού οικογενειακού ιδρύματος. Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, ο Γερμανός νομοθέτης μπορούσε να θεσπίσει φορολογικό προνόμιο για τα ημεδαπά οικογενειακά ιδρύματα, προκειμένου να αντισταθμίσει το μειονέκτημα του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας, που επιβάλλεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα και πλήττει μόνον τα ημεδαπά οικογενειακά ιδρύματα.

51. Δεν συμμερίζομαι την προεκτεθείσα άποψη, η οποία θα εξάλειφε τη δυνατότητα εξέτασης του αν διαφορετική μεταχείριση συνεπάγεται την προσβολή θεμελιώδους ελευθερίας: η αποδοχή της θέσης της Γερμανικής Κυβέρνησης θα είχε ως αποτέλεσμα να γίνει δεκτό ότι η διαφορετική μεταχείριση είναι αυτή καθεαυτήν καθοριστικής σημασίας κριτήριο ώστε οι καταστάσεις να μη θεωρούνται συγκρίσιμες. Το Δικαστήριο απέρριψε παρόμοιο επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης αποφαινόμενο επί άλλης διαφοράς που αφορούσε την εφαρμογή του ErbStG [17].

52. Προκειμένου να εξακριβωθεί αν οι επίμαχες καταστάσεις είναι συγκρίσιμες, πρέπει να ληφθεί υπόψη η γενεσιουργός αιτία της κύριας φορολογικής υποχρέωσης, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας κάθε υποχρέου καταβολής του φόρου.

53. Στην υπό κρίση υπόθεση, η γενεσιουργός αιτία (η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων για τη σύσταση οικογενειακού ιδρύματος από κάτοικο Γερμανίας) συνεπάγεται την επιβολή φόρου δωρεάς κατά τον ErbStG, ανεξαρτήτως του αν το οικογενειακό ίδρυμα συστήνεται στη Γερμανία ή στο Λιχτενστάιν. Επαναλαμβάνω ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι σε αμφότερες τις περιπτώσεις η ίδια.

54. Άλλα στοιχεία του φόρου που αποσκοπούν, ειδικότερα, στον προσδιορισμό του φόρου (όπως τα αφορολόγητα ποσά που αφαιρούνται από τη φορολογητέα βάση και ο φορολογικός συντελεστής) δεν είναι απαραίτητα για τη γένεση της φορολογικής έννομης σχέσης. Τέτοια στοιχεία συμβάλλουν μόνον στην προσαρμογή του ύψους της φορολογικής υποχρέωσης.

[16] Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 41).

[17] Απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2023, BA (Κληρονομική διαδοχή – Κοινωνική πολιτική στέγασης στην Ένωση) (C-670/21, EU:C:2023:763, σκέψη 64). «[…] υπό την επιφύλαξη της εξετάσεως της τυχόν δικαιολογήσεως της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, αν γινόταν δεκτό ότι οι καταστάσεις δεν είναι συγκρίσιμες απλώς και μόνον επειδή το επίμαχο ακίνητο βρίσκεται σε τρίτο κράτος που δεν είναι συμβαλλόμενο στη Συμφωνία ΕΟΧ, ενώ το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει ακριβώς τους περιορισμούς των διασυνοριακών κινήσεων κεφαλαίων, η διάταξη αυτή θα καθίστατο κενή περιεχομένου».

55. Το αιτούν δικαστήριο επιβεβαιώνει ότι οι καταστάσεις στην υπό κρίση υπόθεση είναι συγκρίσιμες: «[η] βάσει 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» [18].

56. Στην πραγματικότητα, το προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά την εξακρίβωση της συγκρισιμότητας των καταστάσεων, την οποία το αιτούν δικαστήριο δέχεται ανεπιφύλακτα. Το μόνο ζήτημα επί του οποίου το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες, τις οποίες εκφράζει ρητώς, είναι «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» [19].

2. Διαφορετική μεταχείριση συγκρίσιμων καταστάσεων

57. Ο προσδιορισμός του φόρου στηρίζεται, κατά τον ErbStG, στον βαθμό συγγένειας μεταξύ του δωρητή και του ωφελουμένου. Προς τούτο, το άρθρο 15, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου προβλέπει τρεις φορολογικές κατηγορίες. Στην κατηγορία I περιλαμβάνονται οι εγγύτεροι συγγενείς (περιλαμβανομένων των τέκνων και των εγγονών), στην κατηγορία II οι απώτεροι συγγενείς, και στην κατηγορία III άλλα πρόσωπα.

58. Το άρθρο 15, παράγραφος 2, του ErbStG καθορίζει τη φορολογική κατηγορία στην οποία υπάγεται η σύσταση οικογενειακών ιδρυμάτων βάσει της συγγενικής σχέσης μεταξύ του απώτατου δικαιούχου (κατά την ιδρυτική πράξη) και του δωρητή. Εντούτοις, ο συγκεκριμένος κανόνας ισχύει μόνον για τα οικογενειακά ιδρύματα που συστήνονται στη Γερμανία.

59. Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών οικογενειακών ιδρυμάτων προκύπτει λόγω της υπαγωγής τους, από την εθνική ρύθμιση, σε διαφορετικές φορολογικές κατηγορίες. Εν προκειμένω, το οικογενειακό ίδρυμα με έδρα το Λιχτενστάιν υπάγεται στη φορολογική κατηγορία III (υπολειμματική κατηγορία), αντί της φορολογικής κατηγορίας I, στην οποία θα υπαγόταν εάν είχε συσταθεί στη Γερμανία. Επομένως, η σχέση της ιδρύτριας με τους συγγενείς της δεν ασκεί επιρροή συναφώς.

60. Το τελικό αποτέλεσμα είναι ότι το αλλοδαπό οικογενειακό ίδρυμα επιβαρύνεται με υψηλότερο φόρο για δύο λόγους:

– κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης, λαμβάνονται υπόψη μόνον τα αφορολόγητα ποσά που προβλέπονται για τους υποχρέους της κατηγορίας III, τα οποία είναι σαφώς χαμηλότερα από τα αφορολόγητα ποσά της κατηγορίας I [20]·

– όσον αφορά τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στην εν λόγω φορολογητέα βάση, οι φορολογούμενοι που εμπίπτουν στην κατηγορία III φορολογούνται με υψηλότερο συντελεστή από τους φορολογουμένους της κατηγορίας I [21].

[18] Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 63).

[19] Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 64).

[20] Το άρθρο 10 του ErbStG λαμβάνει υπόψη, για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης, τα αφορολόγητα ποσά που προβλέπονται στο άρθρο 16. Ελλείψει ακριβέστερων στοιχείων, φαίνεται ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, το αφορολόγητο ποσό που αφαιρείται από τη φορολογητέα βάση είναι 20 000 ευρώ (κατηγορία III) αντί των 200 000 ευρώ (κατηγορία I, για τέκνα τέκνων).

[21] Κατά το άρθρο 19 του ErbStG, ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται στην κατηγορία III είναι, για αξία κατώτερη των 75 000 ευρώ, 30 % αντί του 7 % που εφαρμόζεται στην κατηγορία I.

61. Το αιτούν δικαστήριο επιβεβαιώνει ότι το εθνικό δίκαιο συνεπάγεται τη διαφορετική μεταχείριση, όπως προεκτέθηκε, των ιδρυμάτων που συστήνονται στη Γερμανία από κατοίκους Γερμανίας σε σχέση με τα ιδρύματα που συστήνονται σε κράτος του ΕΟΧ από κατοίκους Γερμανίας [22]. Επισημαίνει επίσης ότι η Σύμβαση μεταξύ Γερμανίας και Λιχτενστάιν για την αποφυγή της διπλής φορολογίας [23] δεν θεραπεύει την κατάσταση αυτή [24].

3. Συνοχή του φορολογικού συστήματος

62. Η Γερμανική Κυβέρνηση δικαιολογεί την επίμαχη ρύθμιση με βάση την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος. Στηρίζεται δε στο γεγονός ότι τα ημεδαπά οικογενειακά ιδρύματα, εν αντιθέσει προς τα αλλοδαπά οικογενειακά ιδρύματα, υπόκεινται ανά τριακονταετία σε υποκατάστατο φόρο κληρονομίας.

63. Κατά το αιτούν δικαστήριο [25], με την εφαρμοστέα εν προκειμένω διάταξη ο Γερμανός νομοθέτης:

– «θεώρησε ότι τα πλεονεκτήματα που παρέχει το προνόμιο των φορολογικών κατηγοριών αντισταθμίζονται από τα μειονεκτήματα του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας. Με την εισαγωγή του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας, ο νομοθέτης επιδίωξε, επιβάλλοντας τη φορολόγηση σε τακτά χρονικά διαστήματα, να εξομοιώσει κατά τρόπο τυποποιημένο, όσον αφορά τη φορολόγηση των κληρονομιών, τις κατασκευές 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 υποκατάστατο φόρο κληρονομίας» [26].

64. Επομένως, το φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχεται στα ημεδαπά οικογενειακά ιδρύματα (το προνόμιο των φορολογικών κατηγοριών) προορίζεται να αντισταθμίσει το φορολογικό μειονέκτημα της επιβολής, ανά τριακονταετία, του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας. Τόσο το πλεονέκτημα όσο και το μειονέκτημα αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες γεννώνται στο πλαίσιο της οικογένειας και για τον ίδιο τύπο φόρου (εν προκειμένω, για τον φόρο δωρεάς).

65. Προσδίδει συνοχή στο φορολογικό σύστημα η επέκταση της ανωτέρω συμμετρίας, μεταξύ πλεονεκτήματος και μειονεκτήματος, στα οικογενειακά ιδρύματα που συστήνονται στην αλλοδαπή από κατοίκους Γερμανίας; Δεδομένου ότι τα αλλοδαπά οικογενειακά ιδρύματα δεν υπόκεινται στον υποκατάστατο φόρο κληρονομίας, προσδίδει συνοχή η επιβάρυνσή τους, μία και μόνη φορά (κατά τη σύστασή τους), με φορολογική υποχρέωση ανάλογη με εκείνη την οποία τα ημεδαπά οικογενειακά ιδρύματα δεν μπορούν να αποφύγουν;

22 Διάταξη περί παραπομπής (σημεία 37 έως 47).

23 Σύμβαση συναφθείσα στις 17 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 (BGBl. 2012 II, σ. 1462).

24 Διάταξη περί παραπομπής (σημεία 46 και 47).

25 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει λεπτομερώς το ιστορικό θέσπισης και την κοινοβουλευτική πορεία τόσο του προνομίου των φορολογικών κατηγοριών (άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του ErbStG) όσο και του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 4, του ίδιου νόμου), που θεσπίστηκαν συγχρόνως το 1974.

26 Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 76).

66. Εξέθεσα ανωτέρω τον μηχανισμό δυνάμει του οποίου ο Γερμανός νομοθέτης περιόρισε το φορολογικό πλεονέκτημα αποκλειστικά και μόνο στα ιδρύματα που συστήνονται στη Γερμανία από κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους. Εν συνεχεία, το συγκεκριμένο πλεονέκτημα πρέπει να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου.

67. Κατά το Δικαστήριο:

– «η ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη» [27] ·

– «[π]άντως, […] για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολόγηση αυτή, πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεση συνάφεια μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση […], η δε αμεσότητα της συνάφειας αυτής πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τον σκοπό της επίμαχης ρυθμίσεως» [28].

68. Κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι αμφίβολο αν ο νομοθετικός σκοπός που διακήρυξε ο Γερμανικός νομοθέτης «αρκεί για να συναχθεί η ύπαρξη, μεταξύ του προνομίου των φορολογικών κατηγοριών και του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας, του άμεσου, προσωπικού και ουσιαστικού δεσμού τον οποίο απαιτεί το Δικαστήριο προκειμένου να αναγνωρίσει τον λόγο διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος» [29]. Κατά τη γνώμη του αιτούντος δικαστηρίου, 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» [30].

69. Στην ανωτέρω παρατήρηση (σχετικά με το χρονικό διάστημα των τριάντα ετών για την καταβολή του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας και τις ενδεχόμενες μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων) βασίζονται ορισμένα επιχειρήματα του προσφεύγοντος ιδρύματος, κατά το οποίο η διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογείται.

70. Συγκεκριμένα, προς στήριξη της θέσης του, το προσφεύγον ίδρυμα προβάλλει μια σειρά επιχειρημάτων, τα οποία ομαδοποιεί σε δύο τίτλους: α) η μη συμμόρφωση της γερμανικής διάταξης προς το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ και το άρθρο 63 ΣΛΕΕ «δεν μπορεί να δικαιολογηθεί για λόγους συνοχής του φορολογικού συστήματος» (σημεία 6 έως 32 των γραπτών παρατηρήσεών του), και β) «η διαφορετική μεταχείριση των οικογενειακών ιδρυμάτων έχει δυσανάλογο χαρακτήρα» (σημεία 33 έως 36 των γραπτών παρατηρήσεών του) [31].

71. Θα εξετάσω τα ανωτέρω επιχειρήματα χωριστά, σε συσχέτιση, όταν απαιτείται, με τις προμνησθείσες αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου.

[27] Απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 65).

[28] Απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 66).

[29] Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 77).

[30] Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 77, in fine).

[31] Στην πραγματικότητα, το προσφεύγον ίδρυμα προβάλλει και άλλα επιχειρήματα υπό τρίτο τίτλο (σημεία 37 και 38 των γραπτών παρατηρήσεών του) σχετικά με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ). Εντούτοις, στον εν λόγω τίτλο υπογραμμίζει απλώς και μόνον ότι οι διατάξεις σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ) που είναι ουσιαστικά πανομοιότυπες με εκείνες της Συνθήκης ΛΕΕ (άρθρο 63) πρέπει να ερμηνεύονται ομοιόμορφα. Το συγκεκριμένο γενικό επιχείρημα δεν ασκεί επιρροή στην επίλυση της υπό κρίση διαφοράς.

72. Το προσφεύγον ίδρυμα:

– επισημαίνει την έλλειψη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και του μειονεκτήματος, εξεταζόμενων μεμονωμένα και υπό το πρίσμα της τελικής φορολογικής επιβάρυνσης,

– υπογραμμίζει τη διάρρηξη της φορολογικής συνοχής, μετά τη μεταρρύθμιση της γερμανικής νομοθεσίας περί ιδρυμάτων,

– προβάλλει την έλλειψη συνοχής μεταξύ του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας και του προνομίου των φορολογικών κατηγοριών,

– υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται η απαραίτητη αντιστάθμιση μεταξύ της παροχής ωφελήματος και της φορολογικής επιβάρυνσης, η οποία να αφορά τον ίδιο φορολογούμενο και να ανάγεται στον ίδιο τύπο φόρου,

– επικαλείται την «προστασία της οικογενειακής περιουσίας, ως επιστέγασμα της προστασίας του γάμου και της οικογένειας»,

– κάνει λόγο για «έλλειψη αντιστάθμισης στο πλαίσιο του κράτους»,

– προβάλλει «έλλειψη συνοχής υπό το πρίσμα της όλης οικονομίας του ErbStG».

73. Κατά την εξέταση των ανωτέρω επιχειρημάτων [32] δεν θα λάβω υπόψη τις παραπομπές που περιέχουν στη νομολογία του Bundesverfassungsgericht (Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου, Γερμανία), καθότι εν προκειμένω το ζήτημα είναι η συμμόρφωση του ErbStG με το δίκαιο της Ένωσης και όχι με την εθνική έννομη τάξη.

74. Όσον αφορά τον *άμεσο σύνδεσμο* μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος (του προνομίου των φορολογικών κατηγοριών) και του φορολογικού μειονεκτήματος (της καταβολής του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας) [33], η απάντηση θα πρέπει να λάβει υπόψη τον σκοπό της διάταξης και το γεγονός ότι το πλεονέκτημα και το μειονέκτημα αφορούν τον ίδιο φορολογούμενο λόγω του ίδιου φόρου.

75. Συντάσσομαι με την άποψη της Γερμανικής Κυβέρνησης [34] και της Επιτροπής [35] ότι οι ανωτέρω προϋποθέσεις πληρούνται στην υπό κρίση υπόθεση: λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της διάταξης, ήτοι της σύμμετρης εξομοίωσης της κατάστασης των ημεδαπών και των αλλοδαπών οικογενειακών ιδρυμάτων από απόψεως φορολογικής επιβάρυνσης, ο φορολογούμενος είναι ο ίδιος (το οικογενειακό ίδρυμα) [36] και ο φόρος είναι ο ίδιος (ο φόρος δωρεάς).

[32] Με τις παρατηρήσεις του, ενδεχομένως αναπόφευκτα, το προσφεύγον ίδρυμα επαναλαμβάνει υπό ορισμένους τίτλους επιχειρήματα τα οποία έχει προβάλει υπό άλλους τίτλους.

[33] Σημεία 7 έως 9 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

[34] Σημεία 67 έως 69 των γραπτών παρατηρήσεων της Γερμανικής Κυβέρνησης.

[35] Σημείο 46 των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής.

[36] Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, η απαίτηση να πρόκειται περί του ίδιου φορολογουμένου μετριάζεται με την απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, σκέψη 37): «ο επιδιωκόμενος με το άρθρο 27 του ErbStG σκοπός συνίσταται στην έως έναν βαθμό ελάττωση της φορολογικής επιβαρύνσεως που αφορά κληρονομία η οποία περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία μεταβιβαζόμενα μεταξύ στενών συγγενών για τα οποία έχει επιβληθεί σε προγενέστερο χρόνο φόρος, μέσω της μερικής αποτροπής της διπλής φορολογήσεως των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων στη Γερμανία σε κοντινά χρονικά σημεία. Υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού, υφίσταται […] άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της προβλεπόμενης με τη διάταξη αυτή μειώσεως του φόρου κληρονομίας και της προγενέστερης εισπράξεως φόρου κληρονομίας, δεδομένου ότι το φορολογικό πλεονέκτημα και ο προγενέστερος φόρος σχετίζονται με το ίδιο είδος φόρου, τα ίδια περιουσιακά στοιχεία και τους στενούς συγγενείς εντός της ίδιας οικογένειας».

76. Εντούτοις, είναι αληθές ότι, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η χρονική απόσταση μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και του φορολογικού μειονεκτήματος είναι μεγάλη: το προνόμιο της φορολογικής κατηγορίας εφαρμόζεται κατά τη σύσταση του ιδρύματος, ενώ ο υποκατάστατος φόρος κληρονομίας εισπράττεται τριάντα έτη μετά τη σύσταση.

77. Η ανωτέρω χρονική αναντιστοιχία θα μπορούσε, ενδεχομένως, να διαρρήξει την άμεση σχέση μεταξύ του ωφελήματος της φορολογικής κατηγορίας και της επιβολής του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας, εάν επρόκειτο περί φορολογουμένων χωρίς τα χαρακτηριστικά οικογενειακού ιδρύματος, υποκείμενων σε φορολόγηση που έχει «χαρακτήρα στερούμενο συνάφειας και αυθαίρετο» [37]. Αντιθέτως, δεδομένου ότι τα οικογενειακά ιδρύματα, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, συστήνονται με σκοπό να διατηρηθούν επί πλείονες γενεές [38], εκτιμώ ότι διατηρείται ο άμεσος σύνδεσμος λόγω της προσαρμογής της επιβολής του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας στον ρυθμό εναλλαγής των γενεών, ανά τριακονταετία [39].

78. Κατά τα λοιπά, κατά την εκτίμηση της ύπαρξης της προμνησθείσας σχέσης πλεονεκτήματος/μειονεκτήματος, το Δικαστήριο έχει κάνει δεκτή κάποια χρονική ευελιξία, για παράδειγμα, στην περίπτωση της έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών (πλεονέκτημα) που αντισταθμίζεται με τη φορολόγηση (μειονέκτημα) των συντάξεων, των προσόδων ή των κεφαλαίων που οφείλονται από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις [40]. Στο ίδιο πνεύμα, το Δικαστήριο έχει δεχθεί τον άμεσο σύνδεσμο μεταξύ της μείωσης του φόρου κληρονομίας που ρυθμίζεται από τον ErbStG και της προγενέστερης είσπραξης του ίδιου φόρου [41].

79. Όσον αφορά τη *διάρρηξη της φορολογικής συνοχής, μετά τη μεταρρύθμιση της γερμανικής νομοθεσίας περί ιδρυμάτων*, το προσφεύγον ίδρυμα επισημαίνει [42] ότι, από την 1η Ιουλίου 2023, η γερμανική νομοθεσία [43] επιτρέπει τη σύσταση οικογενειακών ιδρυμάτων διάρκειας μικρότερης των τριάντα ετών. Το προσφεύγον ίδρυμα συμπεραίνει εξ αυτού (δεδομένου ότι για τα εν λόγω ιδρύματα δεν οφείλεται υποκατάστατος φόρος κληρονομίας) ότι παύει να υφίσταται ο σύνδεσμος μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας, ο οποίος εισπράττεται ανά τριακονταετία.

80. Το επιχείρημα θα μπορούσε, ενδεχομένως, να είναι λυσιτελές, εάν, στην υπό κρίση υπόθεση, το ίδρυμα είχε συσταθεί μετά την 1η Ιουλίου 2023, όπερ δεν συμβαίνει εν προκειμένω: το προσφεύγον ίδρυμα συστάθηκε το 2014 προς όφελος τριών γενεών ωφελουμένων. Επομένως, η αντικειμενική πρόβλεψη κατά τον χρόνο σύστασής του ήταν ότι η διάρκειά του θα υπερβεί τα

[37] Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, σκέψη 48). Η υπόθεση εκείνη δεν αφορούσε, όμως, την ειδική νομοθεσία περί κληρονομιών ή δωρεών.

[38] Τα οικογενειακά ιδρύματα με έδρα το Λιχτενστάιν συστήνονται προφανώς με σκοπό την άσκηση της δραστηριότητάς τους μακροπρόθεσμα, δεδομένου ότι ένας εκ των σκοπών τους είναι η διασφάλιση του πλούτου επί πλείονες γενεές. Βλ. H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, «Liechtenstein family foundations and financial privacy», *Trust and Trustees*, τόμος 16, αριθ. 6, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2010, σ. 476 έως 478.

[39] Έχοντας υπόψη ότι, κατά τις στατιστικές, το προσδόκιμο ζωής στη Γερμανία είναι περίπου ογδόντα έτη (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35), και Επιτροπή κατά Βελγίου (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), τη σκέψη 37 της οποίας παραθέτω στην υποσημείωση 36 των παρουσών προτάσεων.

[42] Σημεία 10 και 11 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (νόμος περί κωδικοποιήσεως της νομοθεσίας περί ιδρυμάτων και τροποποιήσεως του νόμου περί προλήψεως και καταπολεμήσεως των λοιμωδών νοσημάτων του ανθρώπου), της 16ης Ιουλίου 2021 (BGBl. I, σ. 2947).

τριάντα έτη. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι διαφορά η οποία ανακύπτει στο πλαίσιο της ισχύουσας το 2014 νομοθεσίας δεν μπορεί να επιλυθεί μέσω επίκλησης των τροποποιήσεων που επέφερε ο νόμος περί ιδρυμάτων το 2021 [44].

81. Όσον αφορά την *έλλειψη συνοχής μεταξύ του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας και του προνομίου των φορολογικών κατηγοριών*, η θέση του προσφεύγοντος ιδρύματος [45] στηρίζεται στις προπαρασκευαστικές εργασίες τις οποίες μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο, καθώς και στη μεταρρύθμιση του καθεστώτος για τα ιδρύματα η οποία εγκρίθηκε το 2021.

82. Πάντως, το αιτούν δικαστήριο συμπεραίνει από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της μεταρρύθμισης του ErbStG το 1974 (στο πλαίσιο της οποίας «θεσπίστηκαν ταυτόχρονα» αμφότερες οι επίμαχες διατάξεις, ήτοι η διάταξη για το προνόμιο των φορολογικών κατηγοριών και η διάταξη για τον υποκατάστατο φόρο κληρονομίας) ότι, για τον Γερμανό νομοθέτη, «τα πλεονεκτήματα που παρέχει το προνόμιο των φορολογικών κατηγοριών αντισταθμίζονται από τα μειονεκτήματα του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας» [46]. Όσον αφορά δε τον αντίκτυπο της μεταρρύθμισης της νομοθεσίας για τα ιδρύματα το 2021, παραπέμπω στα προεκτεθέντα.

83. Το προσφεύγον ίδρυμα υποστηρίζει, επιπλέον, ότι *δεν υφίσταται η απαραίτητη αντιστάθμιση μεταξύ της παροχής ωφελήματος και της φορολογικής επιβάρυνσης, η οποία να αφορά τον ίδιο φορολογούμενο και να ανάγεται στον ίδιο τύπο φόρου* [47].

84. Κατά το μέρος που δεν επαναλαμβάνει επιχειρήματα που εξετάστηκαν ανωτέρω [48], η συγκεκριμένη αιτίαση που αφορά τον ErbStG στηρίζεται στην ανυπαρξία «ακριβούς» αντιστάθμισης μεταξύ του φόρου δωρεάς που εισπράττεται κατά τη σύσταση του ιδρύματος και του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας· οι αντίστοιχες βάσεις επιβολής του φόρου μπορεί να διαφέρουν από τη μία ημερομηνία στην άλλη.

85. Είναι αληθές ότι η επίτευξη αριθμητικής ισότητας («ακριβές ποσό») είναι δυσχερής. Πάντως, καθόσον τα οικογενειακά ιδρύματα έχουν την ικανότητα να ασκούν οικονομικές δραστηριότητες [49] και να επιτυγχάνουν αποδόσεις ούτως ώστε οι μελλοντικές ωφελούμενες γενεές να απολαύουν, τουλάχιστον, του ίδιου επιπέδου πλούτου [50], ο νομοθέτης μπορεί, ευλόγως, να θεωρήσει ότι η βάση επιβολής του αρχικού φόρου δωρεάς θα είναι, τουλάχιστον, αντίστοιχη εκείνης που θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του μελλοντικού υποκατάστατου φόρου κληρονομίας.

86. Στο ίδιο πνεύμα, το προσφεύγον ίδρυμα υποστηρίζει ότι, από οικονομικής απόψεως, ο υποκατάστατος φόρος κληρονομίας είναι, στην πραγματικότητα, ένα ιδιαίτερο είδος *φόρου επί της περιουσίας* και ότι δεν επιβάλλεται, όπως ο φόρος δωρεάς, στις μεταβιβάσεις περιουσίας. Πρόκειται, επομένως, περί διαφορετικών τύπων φορολογίας.

[44] Εάν, ενδεχομένως, η γερμανική νομοθεσία στερείται συνοχής μετά τη μεταρρύθμιση του καθεστώτος για τα ιδρύματα το 2021, τούτο δεν συνεπάγεται ότι στερούνταν συνοχής το 2014, έτος αναφοράς των πραγματικών περιστατικών.

[45] Σημεία 12 έως 14 των γραπτών της παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

[46] Διάταξη περί παραπομπής (σημείο 76, το οποίο παρατίθεται στο σημείο 63 των παρουσών προτάσεων).

[47] Σημεία 15 έως 21 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

[48] Επιχειρήματα σχετικά με τον προσδιορισμό του φορολογουμένου, τα οποία εξετάστηκαν σε προηγούμενα σημεία των παρουσών προτάσεων.

[49] Η Γερμανική Κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι τα οικογενειακά ιδρύματα επιδιώκουν τη δημιουργία εσόδων προς όφελος των μελών της οικογένειας (σημείο 45 των γραπτών παρατηρήσεών της). Τον επιχειρηματικό χαρακτήρα των οικογενειακών ιδρυμάτων επιρρωννύει το γεγονός ότι τα εισοδήματά τους υπόκεινται σε φόρο εταιριών. Βλ. Meinecke, P., «The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform», *Trust and Trustees*, τόμος 29, αριθ. 6, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2023, σ. 540 έως 552.

[50] Βλ. Haag, M., και Tischendorf, M., «The German family foundation: concept, legal framework, and taxation», *Trust and Trustees*, τόμος 26, αριθ. 6, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2020, σ. 534 έως 541.

87. Η ταξινόμηση των τύπων φορολογίας είναι ζήτημα το οποίο ρυθμίζεται από το εθνικό δίκαιο. Στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο δεν αμφιβάλλει ότι οι δύο φόροι έχουν τον ίδιο χαρακτήρα. Από το εκτεθέν εθνικό νομικό πλαίσιο προκύπτει ότι ο υποκατάστατος φόρος κληρονομίας στηρίζεται στο πλάσμα δικαίου ότι κάθε τριάντα έτη πραγματοποιείται διαγενεακή μεταβίβαση περιουσίας.

88. Με τα επιχειρήματά του σχετικά με την *προστασία της οικογενειακής περιουσίας, ως επιστέγασμα της προστασίας του γάμου και της οικογένειας*[51], τα οποία βασίζονται σε αποφάσεις του Bundesverfassungsgericht (Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου), το προσφεύγον ίδρυμα υπογραμμίζει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις τις οποίες καθόρισε το εν λόγω δικαστήριο για τον σεβασμό της συνέχειας της συζυγικής και οικογενειακής περιουσίας. Όπως προεξέθεσα, τέτοια επιχειρήματα δεν ασκούν επιρροή κατά την εξέταση της συμβατότητας της εθνικής διάταξης με το δίκαιο της Ένωσης.

89. Το προσφεύγον ίδρυμα επικαλείται επίσης την *έλλειψη αντιστάθμισης στο πλαίσιο του κράτους*[52] και υπογραμμίζει ότι τέτοια αντιστάθμιση (μεταξύ του προνομίου των φορολογικών κατηγοριών και του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας) πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του ίδιου κράτους και όχι «διακρατικών παραγόντων». Κατά το προσφεύγον ίδρυμα, η γερμανική φορολογική αρχή «μετακυλίει εμμέσως» τη φορολογική επιβάρυνση στα άλλα κράτη στα οποία τα οικογενειακά ιδρύματα έχουν την έδρα τους.

90. Εντούτοις, αδυνατώ να προσδιορίσω στοιχεία που να υποδηλώνουν ότι το επίμαχο σύστημα του ErbStG συνεπάγεται έμμεση μετακύλιση της φορολογικής επιβάρυνσης σε κράτη πλην της Γερμανίας.

91. Τέλος, το προσφεύγον ίδρυμα επισημαίνει την *έλλειψη συνοχής υπό το πρίσμα της όλης οικονομίας του ErbStG*[53]. Αναπτύσσοντας το συγκεκριμένο επιχείρημα, το προσφεύγον ίδρυμα εκθέτει ότι κατευθυντήρια αρχή του ErbStG είναι η ίση μεταχείριση των φορολογικών πλεονεκτημάτων και επιβαρύνσεων, ανεξαρτήτως του τόπου της φορολογικής κατοικίας ή της καθαυτό κατοικίας του φορολογουμένου. Στη βάση αυτή, η χορήγηση του φορολογικού προνομίου μόνον στα γερμανικά οικογενειακά ιδρύματα θα απαιτούσε τη συνδρομή επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος, από την άποψη τόσο του εθνικού δικαίου όσο και του δικαίου της Ένωσης. Κατά το προσφεύγον ίδρυμα, τέτοιος επιτακτικός λόγος δεν συντρέχει, ούτε είναι δυνατόν να αναζητηθεί στο άρθρο 65 ΣΛΕΕ.

92. Ο συλλογισμός του προσφεύγοντος ιδρύματος, όπως διατυπώνεται ανωτέρω, είναι διάλληλος, εφόσον το προσφεύγον ίδρυμα επιχειρεί να αποδείξει με αυτόν, ακριβώς, τον λόγο για τον οποίο δεν συντρέχει ο επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος που συνίσταται στη διασφάλιση της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, όσον αφορά τους κανόνες του ErbStG που εφαρμόζονται στα οικογενειακά ιδρύματα.

[51] Σημεία 22 και 23 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

[52] Σημεία 24 και 25 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

[53] Σημεία 26 έως 32 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

4. Αναλογικότητα

93. Όσον αφορά την αναλογικότητα των περιορισμών στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, το Δικαστήριο απαιτεί η «διαφορετική μεταχείριση […] να είναι κατάλληλη για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του σκοπού του οποίου γίνεται επίκληση και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο» [54].

94. Κατά το προσφεύγον ίδρυμα, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (λόγω της διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης ημεδαπών και αλλοδαπών οικογενειακών ιδρυμάτων) είναι δικαιολογημένος, η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση δεν είναι αναλογική.

95. Συναφώς, το προσφεύγον ίδρυμα υποστηρίζει, διαδοχικώς, ότι η επίμαχη διάταξη δεν είναι κατάλληλη για την επίτευξη του σκοπού της [55] και ότι μπορούν να ληφθούν λιγότερο περιοριστικά μέτρα για την επίτευξη του ίδιου σκοπού [56].

96. Όσον αφορά την καταλληλότητα του μηχανισμού που θεσπίστηκε με τον ErbStG για τη διασφάλιση της επίτευξης του σκοπού του, το προσφεύγον ίδρυμα υποστηρίζει ότι «είναι αμφίβολο αν η διαφορετική φορολόγηση συμβάλλει στην επίτευξη του εν λόγω σκοπού». Εντούτοις, αναπτύσσοντας τη θέση αυτή, το προσφεύγον ίδρυμα επισημαίνει μόνον ότι η ακαταλληλότητα οφείλεται στο γεγονός ότι «η εθνική ρύθμιση δεν διασφαλίζει την επίτευξη του σκοπού κατά τρόπο συνεκτικό και συστηματικό» [57], με αποτέλεσμα να διατυπώνει εκ νέου διάλληλο συλλογισμό, κατά τα προεκτεθέντα.

97. Προς στήριξη του επιχειρήματος ότι η συνοχή του φορολογικού συστήματος μπορεί να διασφαλιστεί με λιγότερο περιοριστικές διατάξεις, το προσφεύγον ίδρυμα προτείνει ως εναλλακτικές δυνατότητες: α) την επέκταση του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας και του προνομίου της φορολογικής κατηγορίας στα αλλοδαπά οικογενειακά ιδρύματα, β) τη διαμόρφωση του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας ως φόρου επί της περιουσίας, και γ) τη μετατροπή του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας σε ετήσιο φόρο μέτριου ύψους, με πανομοιότυπη φορολόγηση των ημεδαπών και των αλλοδαπών οικογενειακών ιδρυμάτων κατά τη σύστασή τους [58].

98. Κατά τη γνώμη μου, συντασσόμενος εκ νέου με την Επιτροπή [59], οποιαδήποτε από τις ανωτέρω εναλλακτικές δυνατότητες θα προϋπέθετε να γίνει δεκτό ότι τα οικογενειακά ιδρύματα με έδρα την αλλοδαπή θα επιβαρύνονται με το φορολογικό μειονέκτημα του υποκατάστατου φόρου κληρονομίας. Εντούτοις, δεδομένου ότι από το χρονικό σημείο της σύστασης οικογενειακού ιδρύματος με έδρα την αλλοδαπή (και της μεταβίβασης της αντίστοιχης περιουσίας) η Γερμανία χάνει τη φορολογική αρμοδιότητά της ως προς το εν λόγω ίδρυμα, τέτοιες λύσεις δεν είναι πρακτικώς εφικτές.

54 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Masco Denmark και Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, σκέψη 33).

55 Σημείο 34 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

56 Σημεία 35 και 36 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

57 Σημείο 34 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

58 Σημείο 36 των γραπτών παρατηρήσεων του προσφεύγοντος ιδρύματος.

59 Σημείο 47 των γραπτών παρατηρήσεων της Επιτροπής.

99. Επομένως, οι λιγότερο περιοριστικές εναλλακτικές δυνατότητες που προτείνει το προσφεύγον ίδρυμα προσκρούουν στο ίδιο εμπόδιο: η Γερμανία δεν μπορεί να επιβάλει φόρους στα οικογενειακά ιδρύματα με έδρα την αλλοδαπή, τα οποία βρίσκονται εκτός του πεδίου άσκησης της φορολογικής αρμοδιότητάς της.

V. Πρόταση

100. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας, Γερμανία) η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992,

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται στη νομοθεσία κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία, στο πλαίσιο της ρύθμισης του φόρου δωρεάς που επιβάλλεται στη σύσταση, από κάτοικο του εν λόγω κράτους μέλους, ιδρύματος με έδρα σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και με σκοπό τη διατήρηση της φορολογικής συνοχής της εν λόγω νομοθεσίας, επιβάλλει φορολογικές προϋποθέσεις επαχθέστερες από τις εφαρμοστέες στη σύσταση ιδρύματος στο εν λόγω κράτος μέλος, ως σύμμετρη αντιστάθμιση για τη μη υπαγωγή του ιδρύματος με έδρα την αλλοδαπή σε υποκατάστατο φόρο κληρονομίας, ο οποίος επιβάλλεται, αντιθέτως, στα ιδρύματα που έχουν την έδρα τους στο εν λόγω κράτος μέλος.»