Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 13 marca 2025 r.[1]

Sprawa C-142/24

Familienstiftung
przeciwko
Finanzamt Köln-West

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 40 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym – Artykuł 63 traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – Swoboda przepływu kapitału – Podatek od spadków i darowizn – Opodatkowanie nieodpłatnego przeniesienia majątku *inter vivos* w celu założenia fundacji rodzinnej – Fundacja rodzinna z siedzibą w Liechtensteinie – Opodatkowanie podatkiem od darowizn w Niemczech – Niekorzystne traktowanie podatkowe zagranicznej fundacji rodzinnej – Uzasadnienie – Nadrzędne względy interesu ogólnego – Spójność systemu podatkowego – Zastępczy podatek od spadków – Proporcjonalność

1. Prawo niemieckie zezwala na zakładanie fundacji rodzinnych w interesie jednej lub kilku rodzin. W przypadku gdy założyciel fundacji rodzinnej jest rezydentem niemieckim, przeniesienie majątku w celu założenia takiej fundacji w drodze czynności *inter vivos* podlega podatkowi od darowizn, niezależnie od tego, czy fundacja została założona w Niemczech, czy też w innym państwie.

2. Fundacja rodzinna założona przez rezydenta niemieckiego za granicą podlega większemu obciążeniu podatkowemu niż fundacja rodzinna założona w Niemczech. Zdaniem organów niemieckich różnica ta wynika z faktu, że fundacje rodzinne w tym państwie członkowskim są zobowiązane co 30 lat zapłacić „zastępczy podatek spadkowy”, co nie ma miejsca w przypadku fundacji rodzinnych założonych za granicą.

3. Sąd odsyłający ma rozstrzygnąć spór między fundacją rodzinną założoną w Liechtensteinie przez osobę będącą rezydentem niemieckim a niemieckimi organami podatkowymi. W celu rozstrzygnięcia sprawy zwraca się o wyjaśnienie, czy ustawodawstwo podatkowe tego państwa członkowskiego w zakresie podatku od darowizn jest zgodne ze swobodą przepływu kapitału, o której mowa w art. 40 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.[2].

[1] Język oryginału: hiszpański.

[2] Dz.U. 1994, L 1, s. 3 (zwane dalej „porozumieniem EOG”). Stroną tego porozumienia jest, między innymi, od dnia 1 maja 1995 r. Księstwo Liechtensteinu [decyzja Rady EOG nr 1/95 z dnia 10 marca 1995 r. w sprawie wejścia w życie porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) dla Księstwa Liechtensteinu (Dz.U. 1995, L 86, s. 58)].

I. Ramy prawne

A. Prawo międzynarodowe. Porozumienie EOG

4. Artykuł 40 stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w przepływie kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Wspólnot Europejskich] lub państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)], jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania, lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu".

5. Załącznik XII, zatytułowany „Swobodny przepływ kapitału", odwołuje się do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania artykułu 67 traktatu [3].

B. Prawo Unii. Dyrektywa 88/361

6. Zgodnie z art. 1:

„1. Z zastrzeżeniem następujących przepisów, państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału, dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w Załączniku I.

[…]".

7. Załącznik I zawiera nomenklaturę przepływów kapitału określonych w art. 1. Pozycja XI, zatytułowana „Przepływy kapitału o charakterze osobistym", obejmuje w lit. B „Darowizny".

C. Prawo niemieckie. ErbStG [4]

8. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawa o podatku od spadków i darowizn), zwana dalej „ErbStG", stanowi w § 1 („Czynności podlegające obowiązkowi podatkowemu") ust. 1 pkt 2, że darowizny *inter vivos* podlegają opodatkowaniu.

9. Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 4 opodatkowaniu ErbStG, w okresach co 30 lat, podlega majątek fundacji pod warunkiem, że fundacja została w istocie założona w interesie rodziny lub określonych rodzin.

10. Zgodnie z § 2 („Osobisty obowiązek podatkowy") obowiązek podatkowy powstaje:

– w odniesieniu do całego majątku będącego przedmiotem przeniesienia własności, w przypadkach wymienionych w § 1 ust. 1 pkt 1–3, jeżeli darczyńca w chwili dokonania

[3] Dz.U. 1988, L 178, s. 5.

[4] W brzmieniu nadanym przez Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (ustawę transponującą dyrektywę w sprawie odzyskiwania wierzytelności) z dnia 7 grudnia 2011 r., zwaną dalej „BeitrLUmsG", (BGBl 2011 I, s. 2592).

darowizny posiada status rezydenta (*Inländer*). Za rezydentów uznaje się, między innymi, osoby fizyczne posiadające na terytorium krajowym miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu;

– w przypadkach wymienionych w § 1 ust. 1 pkt 4, jeżeli fundacja posiada adres lub siedzibę na terytorium krajowym.

11. Stosownie do § 7 („Darowizny *inter vivos*”) ust. 1 pkt 8, przeniesienie własności majątku w związku z założeniem fundacji *inter vivos* uważane jest na darowiznę *inter vivos*.

12. Zgodnie z § 9 („Powstanie obowiązku podatkowego”) ust. 1 pkt 4, w przypadkach wymienionych w § 1 ust. 1 pkt 4 podatek staje się wymagalny wraz z upływem kolejnych, trzydziestoletnich okresów, począwszy od dnia pierwszego przeniesienia własności majątku na rzecz fundacji.

13. W §15 („Grupy podatkowe”) ust. 1 wskazano kryteria ustalania na podstawie związku osobistego łączącego obdarowanego ze zmarłym lub darczyńcą, następujących grup podatkowych:

– grupa podatkowa I: małżonek i partner życiowy, dzieci i dzieci małżonka, zstępni dzieci i dzieci małżonka, wstępni w przypadku przeniesienia majątku tytułem dziedziczenia;

– grupa podatkowa II: wstępni, jeżeli nie należą do I grupy podatkowej; bracia i siostry; zstępni pierwszego stopnia braci i sióstr; małżonek rodzica; zięciowie i synowe; teściowie; małżonek rozwiedziony; partner życiowy po rozwiązaniu związku;

– grupa podatkowa III: wszyscy pozostali obdarowaniu i darowizny z poleceniem przeznaczenia ich na określony cel.

14. Zgodnie z § 15 ust. 2 w przypadku fundacji, o których mowa w § 7 ust. 1 pkt 8, podstawą opodatkowania jest istnienie stosunku pokrewieństwa między najdalej spokrewnioną osobą uprawnioną, o której mowa w akcie założycielskim fundacji, a zobowiązanym lub darczyńcą pod warunkiem, że fundacja została utworzona na terytorium krajowym i co do zasady w interesie rodziny lub określonych rodzin.

15. Paragraf 16 („Kwoty wolne od podatku”) ust. 1 wskazuje kwoty wolne od opodatkowania, o które należy pomniejszyć podstawę opodatkowania w przypadku osobistego zobowiązania podatkowego, gdy przeniesienie własności majątku zostało dokonane na rzecz:

1. małżonka i partnera życiowego w kwocie 500 000 EUR;

2. dzieci należących do grupy podatkowej I pkt 2 oraz dzieci zmarłych dzieci należących do grupy podatkowej I pkt 2 w kwocie 400 000 EUR;

3. dzieci należących do grupy podatkowej I pkt 2 w kwocie 200 000 EUR;

4. pozostałych osób należących do grupy podatkowej I w kwocie 100 000 EUR;

5. osób należących do grupy podatkowej II w kwocie 20 000 EUR;

[…]

7. pozostałych osób należących do grupy podatkowej III w kwocie 20 000 EUR.

16. Paragraf 19 („Stawki podatku”) wskazuje stawki podatku w zależności od grup podatkowych i wartości majątku, którego przeniesienie podlega opodatkowaniu. W przypadku grupy I stawki wynoszą od 7 % do 30 %, w przypadku grupy II stawki wynoszą od 15 % do 43 %, a w przypadku grupy III stawki wynoszą od 30 % do 50 %.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17. Pani Y, zwana dalej „fundatorką”, posiadająca miejsce zamieszkania w Niemczech, założyła w 2014 r. fundację rodzinną z siedzibą w Liechtensteinie na podstawie ustawodawstwa tego państwa.

18. Zgodnie ze statutem fundacji jej celem jest wsparcie i pomoc dla wspólnych dzieci fundatorki i jej zmarłego męża. Beneficjentami fundacji są fundatorka oraz wymienione wspólne dzieci i dzieci tych dzieci.

19. Fundatorka tworząc fundację przekazała jej majątek, a fundacja nabyła pełną i bezwarunkową zdolność do swobodnego dysponowania tym majątkiem. Fundatorka utraciła prawo do dysponowania majątkiem i nie może żądać zwrotu przekazanego majątku w całości lub części.

20. W dniu 16 kwietnia 2015 r. fundacja zgłosiła transakcję do Finanzamt Köln-West (urzędu skarbowego Kolonia-Zachód, Niemcy), zwanego dalej „organem podatkowym”, i złożyła deklarację podatkową w zakresie podatku od darowizn.

21. Ponieważ fundacja została założona zasadniczo w interesie rodziny fundatorki, fundacja stoi na stanowisku, że w celu obliczenia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od darowizn należy wziąć pod uwagę zgodnie ze statutem stopień pokrewieństwa lub powinowactwa łączący najdalej spokrewnionego obdarowanego z fundatorką. Na podstawie tego kryterium należy zastosować kwoty wolne od opodatkowania, o które należy pomniejszyć podstawę opodatkowania, i stawki podatkowe stosowane w przypadku krewnych lub powinowatych należących do grupy podatkowej I (tzw. „przywilej grup podatkowych”).

22. Decyzją z dnia 22 listopada 2018 r. organ podatkowy odrzucił to stanowisko. Wskazał przy tym, że:

– przywilej grup podatkowych w odniesieniu do fundacji rodzinnych wymaga, aby fundacja została założona w Niemczech. Jeżeli tak nie jest, uregulowanie niemieckie wymaga zastosowania kryteriów dotyczących grupy podatkowej III, co oznacza mniejsze obniżenie podstawy opodatkowania i wyższą stawkę podatkową;

– różnica w traktowaniu jest uzasadniona potrzebą zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego. Przywilej grup podatkowych przyznany przy zakładaniu krajowej fundacji rodzinnej wynika z faktu, że fundacje te podlegają co 30 lat zastępczemu podatkowi od spadków. Fundacja rodzinna z siedzibą za granicą nie podlega temu opodatkowaniu.

23. W dniu 19 grudnia 2018 r. fundacja wniosła odwołanie do organu podatkowego, które zostało oddalone decyzją z dnia 6 stycznia 2021 r.

24. W dniu 5 lutego 2021 r. fundacja wniosła skargę do Finanzgericht Köln (sądu ds. finansowych w Kolonii, Niemcy) podnosząc, że przywilej grupy podatkowej I powinien zostać do niej zastosowany, pomimo że fundacja została założona za granicą. W przeciwnym razie, jak twierdzi, prawo do swobodnego przepływu kapitału zostałoby w nieuzasadniony sposób naruszone.

25. W tych okolicznościach Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii) przedstawił Trybunałowi Sprawiedliwości następujące 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?”.

III. Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

26. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału Sprawiedliwości w dniu 23 lutego 2024 r.

27. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez skarżącą fundację, rząd niemiecki oraz przez Komisję Europejską.

28. Trybunał Sprawiedliwości nie uznał za konieczne przeprowadzenia rozprawy.

IV. Analiza

29. W mojej analizie będę kierował się metodą, za pomocą której Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie dokonywał analizy pytań prejudycjalnych przedstawionych w sprawach podobnych do niniejszej. Metoda ta, w podziale na fazy lub etapy, polega na zidentyfikowaniu w pierwszym etapie, swobody mającej zastosowanie oraz ewentualnego jej ograniczenia, które może mieć miejsce. W drugim etapie dokonuje się porównania danych sytuacji w celu ustalenia, czy miało miejsce odmienne traktowanie, co wymaga szczegółowego zbadania przepisów prawa krajowego, które je regulowały. Na koniec bada się ewentualne uzasadnienie, oparte na nadrzędnych względach interesu ogólnego, oraz proporcjonalność krajowego środka ograniczającego daną swobodę.

A. Swoboda mająca zastosowanie

30. Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości o wyjaśnienie, czy sporne uregulowanie niemieckie jest zgodne z art. 40 porozumienia EOG dotyczącym swobodnego przepływu kapitału. Rząd niemiecki twierdzi przeciwnie, że analiza powinna zostać dokonana w świetle swobody przedsiębiorczości.

31. Zdaniem rządu niemieckiego:

– w przypadku przeniesienia majątku w celu założenia fundacji rodzinnej, w przeciwieństwie do klasycznej darowizny, na pierwszy plan wysuwa się nie przeniesienie majątku jako takie, lecz założenie fundacji;

– swoboda przedsiębiorczości, o której mowa w art. 31 porozumienia EOG, gwarantuje podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek oraz zakładanie przedsiębiorstw i zarządzanie nimi w Liechtensteinie. Pojęcie przedsiębiorczości w rozumieniu tego artykułu, jak również w rozumieniu art. 49 TFUE, należy interpretować szeroko. W rezultacie, założenie fundacji może również być rozumiane jako mieszczące się w zakresie swobody przedsiębiorczości;

– w przypadku fundacji rodzinnej majątek rodzinny przekazany fundacji staje się prawnie niezależny w celu uzyskania przychodów przeznaczonych dla członków rodziny. Zatem, założenie fundacji rodzinnej nie może być postrzegane jako zwykły przepływ kapitału, lecz raczej jako „przedsiębiorstwo rodzinne". W związku z tym transakcję tę należy rozumieć jako mieszczącą się w zakresie swobody przedsiębiorczości (art. 31 porozumienia EOG), a nie w zakresie swobody przepływu kapitału.

32. Rząd niemiecki twierdzi jednak, że pomimo swoich wątpliwości „przyjmie, że swobodny przepływ kapitału ma zastosowanie w niniejszym sporze" oraz że jego dalsze rozważania można w każdym razie rozciągnąć na swobodę przedsiębiorczości [5].

33. Trybunał Sprawiedliwości przyjął konsekwentnie, że „w celu ustalenia, czy dany przepis krajowy podlega zasadom swobody działalności gospodarczej lub swobody przepływu kapitału, należy uwzględnić cel tego przepisu" [6].

34. Spór będący podstawą wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy niemieckiego uregulowania w przedmiocie podatku od spadków i darowizn. Uregulowanie to uznaje przeniesienie majątku w celu założenia fundacji rodzinnej za darowiznę (§ 7 ust. 1 pkt 8 ErbStG).

35. Obowiązek podatkowy z tytułu podatku od darowizn powstaje właśnie w przypadku nieodpłatnego przeniesienia własności majątku między osobami żyjącymi, czy to na rzecz obdarowanego, czy też, jak w niniejszej sprawie, na rzecz fundacji rodzinnej. Okoliczność, że w wyniku tego przeniesienia powstaje „przedsiębiorstwo rodzinne" posiadające osobowość prawną jest pochodną, późniejszą konsekwencją, która wywiera własne skutki podatkowe.

36. Z punktu widzenia swobody przepływu kapitału nie ma znaczenia, czy powołano się na art. 40 porozumienia EOG, czy na art. 63 traktatu FUE, ponieważ oba te przepisy chronią tę samą swobodę. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości:

– „skoro ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy obywatelami państw będących stronami porozumienia o EOG powinny być oceniane z punktu widzenia art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne przepisy art. 56 WE […]" [7];

[5] Punkt 46 uwag na piśmie przedstawionych przez rząd niemiecki.

[6] Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., A, C-48/11, EU:C:2012:485, pkt 17.

[7] Wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., Komisja/Niderlandy, C-521/07, EU:C:2009:360, pkt 33.

– „[artykuł 63 ust. 1 TFUE] zakazuje wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Wprawdzie w traktacie [FUE] brak jest definicji pojęcia przepływu kapitału, […] pozostaje bezsporne, że dyrektywa 88/361 wraz z załączoną do niej nomenklaturą ma walor interpretacyjny dla definicji tego pojęcia […]. Otóż darowizny pojawiają się w rubryce XI, zatytułowanej „Przepływy kapitału o charakterze osobistym", w załączniku I do dyrektywy 88/361" [8];

– „[p]odobnie jak w przypadku podatku od dziedziczenia, które polega na przeniesieniu na jedną lub kilka osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą i również objęte jest tym samym tytułem wspomnianego załącznika I […], traktowanie pod względem podatkowym darowizn, niezależnie od tego, czy ich przedmiotem były pieniądze, nieruchomości, czy rzeczy ruchome, objęte jest zatem przepisami traktatu dotyczącymi przepływu kapitału, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie elementów konstytutywnych darowizny ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego" [9].

37. Powyższe uwagi skłaniają mnie do podzielenia stanowiska sądu odsyłającego i uznania, że pytanie prejudycjalne należy analizować z punktu widzenia swobodnego przepływu kapitału.

B. Istnienie ograniczenia

38. Paragraf 15 ust. 2 ErbStG stanowi, że w przypadku przeniesienia majątku w celu założenia krajowej fundacji rodzinnej, grupa podatkowa jest określana na podstawie stopnia pokrewieństwa (grupa I i II).

39. Fundacje rodzinne założone za granicą są jednak przypisane do grupy podatkowej III, co oznacza, że zastosowanie ma niższa kwota wolna od opodatkowania, a zobowiązanie podatkowe jest obliczane w oparciu o wyższe stawki podatku.

40. W odniesieniu do podatku od spadków, który podobnie jak podatek od darowizn [10] jest pobierany w przypadku nieodpłatnego przeniesienia własności mienia, Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że przepisy państwa członkowskiego analogiczne do rozpatrywanych w niniejszej sprawie stanowią ograniczenie swobodnego przepływu kapitału [11].

41. Rząd niemiecki przyznaje, że jego ustawodawstwo podatkowe zawiera w tym zakresie ograniczenie swobody przepływu kapitału. Rozwija swoje stanowisko w czterech punktach [12]:

– art. 40 porozumienia EOG zasadniczo zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi, a także między państwami członkowskimi a państwami trzecimi;

– zgodnie z § 15 ust. 2 pkt 1 ErbStG założenie niemieckiej fundacji rodzinnej podlega mniejszemu obciążeniu podatkowemu, z czego wyłączone są fundacje założone za granicą. Rozpatrując te przypadki oddzielnie, założenie fundacji za granicą podlega wyższemu obciążeniu podatkowemu;

8 Wyrok z dnia 16 czerwca 2011 r., Komisja/Austria, C-10/10, EU:C:2011:399, pkt 24.

9 Wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 20.

10 Trybunał podkreślił ten związek w wyroku z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 20.

11 Wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, pkt 19.

12 Punkty 47–50 jego uwag na piśmie.

– w niniejszej sprawie przywołany przepis ErbStG obciąża założenie fundacji rodzinnej z siedzibą w Liechtensteinie (której beneficjentami są wyłącznie zstępni w linii prostej) wyższym podatkiem, niż ten który byłby wymagany, gdyby darowizna została dokonana, na tych samych warunkach, na rzecz fundacji z siedzibą lub adresem w Niemczech;

– wynikające z zastosowania przepisu prawa niemieckiego zmniejszenie wartości darowizny oznacza ograniczenie przepływu kapitału.

42. W świetle powyższego wyraźnego stwierdzenia rządu niemieckiego, w którym zgadza się on z Komisją i skarżącą fundacją, uważam za zbędne przedstawianie dalszych uwag.

43. Można zatem zgodzić się, że uregulowanie niemieckie uzależnia obciążenie podatkowe w zakresie podatku od darowizn od miejsca, w którym fundacja rodzinna posiada swój adres lub siedzibę. W konsekwencji darowizna w celu założenia fundacji rodzinnej z siedzibą w Niemczech podlega niższemu podatkowi od darowizn niż darowizna w celu założenia fundacji rodzinnej z siedzibą w Liechtensteinie, co skutkuje, w tym drugim przypadku, zmniejszeniem wartości darowizny.

44. W tych okolicznościach należy zbadać, czy stwierdzone w ten sposób ograniczenie swobody przepływu kapitału może być uzasadnione na podstawie art. 40 porozumienia EOG (równoważnego, mutatis mutandis, art. 63 TFUE).

C. Uzasadnienie ograniczenia

45. Zgodnie z metodą, o której wspomniałem powyżej, należy w pierwszej kolejności zbadać porównywalność rozpatrywanych sytuacji, a w razie potrzeby, w drugiej kolejności, możliwość uzasadnienia odmiennego traktowania tych sytuacji nadrzędnymi względami interesu ogólnego [13].

46. W rzeczywistości bowiem „krajowe uregulowanie podatkowe takie jak rozpatrywane […] można uznać za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, pod warunkiem że przewidziane tam odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub że jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego” [14].

1. Porównywalność sytuacji

47. Bezsporne jest, że założenie niemieckiej fundacji rodzinnej podlega podatkowi od darowizn, podobnie jak założenie zagranicznej fundacji rodzinnej przez niemieckiego rezydenta. W ostatnim przypadku obowiązek zapłaty podatku od darowizn jest wynikiem związku kilku przepisów ErbStG:

– zgodnie z §1 ust. 1 pkt 2 i § 7 ust. 1 pkt 8 odpowiednio: (i) darowizny *inter vivos* podlegają opodatkowaniu oraz (ii) przeniesienie majątku w celu założenia fundacji między osobami żyjącymi uznaje się za darowiznę między osobami żyjącymi [15];

[13] Wyrok z dnia 12 października 2023 r., BA (Dziedziczenie – Polityka społeczna dotycząca mieszkalnictwa w Unii), C-670/21, EU:C:2023:763, pkt 56.

[14] Wyrok z dnia 17 września 2015 r., F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, pkt 58.

[15] Postanowienie odsyłające, pkt 38.

– aczkolwiek, zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 ErbStG, zagraniczna fundacja rodzinna nie spełnia przesłanek prawnych do powstania osobistego obowiązku podatkowego, obowiązek ten powstaje również wtedy, gdy w chwili dokonywania darowizny darczyńca jest obywatelem niemieckim;

– zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 zdanie drugie lit. a) ErbStG za obywateli uważa się m.in. osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium krajowym. Ponieważ fundatorka (darczyńca) w chwili dokonywania darowizny miała miejsce zamieszkania w Niemczech, istnieje osobisty obowiązek podatkowy [16].

48. Bezsporne jest również, że w wyniku zastosowania tych przepisów obciążenie podatkowe w przypadku założenia (przez rezydenta niemieckiego) fundacji z siedzibą za granicą jest wyższe niż w przypadku założenia fundacji z siedzibą w Niemczech.

49. Ta sama okoliczność (przeniesienie majątku przez osobę będącą rezydentem niemieckim w celu założenia fundacji, zarówno niemieckiej, jak i zagranicznej) skutkuje zatem, w obu przypadkach, powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu niemieckiego podatku od darowizn. W rezultacie sytuacje te są, co do zasady, porównywalne.

50. Rząd niemiecki twierdzi jednak, że sytuacja krajowej fundacji rodzinnej nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją zagranicznej fundacji rodzinnej. Jego zdaniem ustawodawca niemiecki mógł ustanowić przywilej podatkowy dla krajowych fundacji rodzinnych w celu zrekompensowania kosztów zastępczego podatku od spadków, który muszą one płacić okresowo i który obciąża wyłącznie krajowe fundacje rodzinne.

51. Nie podzielam poglądu, który wykluczałby możliwość zbadania, czy różnica w traktowaniu stanowi naruszenie podstawowej swobody: przyjęcie stanowiska rządu niemieckiego prowadziłoby do przyznania, że różnica w traktowaniu byłaby, sama w sobie, czynnikiem decydującym o nieporównywalności sytuacji. Podobne rozumowanie rządu niemieckiego zostało już odrzucone przez Trybunał Sprawiedliwości w innej sprawie dotyczącej stosowania ErbStG [17].

52. W celu ustalenia, czy rozpatrywane sytuacje są porównywalne, należy wziąć pod uwagę okoliczność, która powoduje powstanie głównego obowiązku podatkowego, niezależnie od miejsca zamieszkania każdego z podatników zobowiązanych do zapłaty podatku.

53. W niniejszym przypadku zdarzenie podatkowe (przeniesienie mienia w celu założenia fundacji rodzinnej przez osobę będącą rezydentem niemieckim) podlega opodatkowaniu podatkiem od darowizn zgodnie z ErbStG, niezależnie od tego, czy fundacja rodzinna została założona w Niemczech, czy w Liechtensteinie. Zdarzenie podatkowe, powtarzam, jest takie samo w obu przypadkach.

54. Pozostałe elementy tego podatku mające na celu określenie, w szczególności, zobowiązania podatkowego (takie jak kwota wolna od opodatkowania i stawka podatku) nie mają zasadniczego znaczenia dla powstania stosunku prawnopodatkowego. Służą one jedynie określeniu zakresu zobowiązania podatkowego.

[16] Postanowienie odsyłające, pkt 41.

[17] Wyrok z dnia 12 października 2023 r., BA (Dziedziczenie – Polityka społeczna dotycząca mieszkalnictwa w Unii), C-670/21, EU:C:2023:763, pkt 64: „[…] bez uszczerbku dla badania ewentualnego uzasadnionego charakteru rozpatrywanego w postępowaniu głównym uregulowania w świetle nadrzędnego względu interesu ogólnego – uznanie, że sytuacje nie są porównywalne z tego tylko powodu, że odnośna nieruchomość jest położona w państwie trzecim innym niż państwo będące stroną porozumienia EOG, podczas gdy art. 63 ust. 1 TFUE zakazuje właśnie ograniczeń w transgranicznym przepływie kapitału, pozbawiłoby to postanowienie jego treści”.

55. Sąd odsyłający potwierdza, że chodzi o sytuacje porównywalne: „opodatkowanie przeniesienia majątku na podstawie czynności założenia 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 okoliczności faktyczne są obiektywnie porównywalne” [18].

56. W rzeczywistości pytanie prejudycjalne nie obejmuje oceny porównywalności sytuacji, który to postulat sąd odsyłający akceptuje bez zastrzeżeń. Jedyną kwestią, co do której sąd odsyłający powziął wątpliwości, i co wyraźnie potwierdza, jest to, „czy występują nadrzędne względy interesu ogólnego uzasadniające ograniczanie swobody przepływu kapitału przez § 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG” [19].

2. Różnica w traktowaniu porównywalnych sytuacji

57. Podstawą ustalenia zobowiązania podatkowego w ErbStG jest stopień pokrewieństwa lub powinowactwa między darczyńcą a obdarowanym. W tym celu § 15 ust. 1 przewiduje trzy grupy podatkowe. Grupa I obejmuje najbliższych krewnych i powinowatych (w tym dzieci i wnuki), grupa II obejmuje dalszych krewnych i powinowatych, a grupa III obejmuje inne osoby.

58. Grupa podatkowa mająca zastosowanie w przypadku założenia fundacji rodzinnych została określona w § 15 ust. 2 ErbStG na podstawie stopnia pokrewieństwa lub powinowactwa między najdalej spokrewnioną lub powinowatą osobą uprawnioną (zgodnie z aktem założycielskim) a darczyńcą. Zasada ta ma jednak zastosowanie wyłącznie do fundacji rodzinnych założonych w Niemczech.

59. Różnica w traktowaniu krajowych i zagranicznych fundacji rodzinnych wynika zatem z faktu, że uregulowanie krajowe zalicza je do różnych grup podatkowych. W tym przypadku fundacja rodzinna z siedzibą w Liechtensteinie jest zaliczana do grupy podatkowej III (grupa rezydualna) zamiast do grupy podatkowej I, która miałaby zastosowanie, gdyby fundacja została założona w Niemczech. Związek fundatorki z jej krewnymi i powinowatymi nie ma zatem w tym zakresie znaczenia.

60. W rezultacie zagraniczna fundacja rodzinna musi zapłacić podatek w wyższej wysokości z dwóch względów:

– przy obliczaniu podstawy opodatkowania korzysta ona jedynie z kwoty wolnej od opodatkowania przewidzianej dla podatników z grupy III, która jest znacznie niższa niż kwota przewidziana dla podatników z grupy I [20];

– w odniesieniu do stawki podatkowej mającej zastosowanie do podstawy opodatkowania, podatnicy z grupy III płacą podatek według wyższej stawki niż podatnicy z grupy I [21].

[18] Punkt 63 postanowienia odsyłającego.

[19] Punkt 64 postanowienia odsyłającego.

[20] Paragraf 10 ErbStG uwzględnia kwotę wolną od opodatkowania (w minimalnym zakresie), o której mowa w § 16, w celu obliczenia podstawy opodatkowania. Ze względu na brak dokładniejszych danych wydaje się, że w niniejszej sprawie obniżenie podstawy opodatkowania wyniosłoby 20 000 EUR (grupa III) zamiast 200 000 EUR (grupa I, w przypadku dzieci dzieci).

[21] Zgodnie z § 19 ErbStG, stawka podatkowa mająca zastosowanie do grupy III wynosiłaby 30 %, w przypadku darowizn dla wartości poniżej 75 000 EUR, zamiast 7 %, jak w przypadku grupy I..

61. Sąd odsyłający potwierdza, że prawo krajowe prowadzi do odmiennego traktowania w znaczeniu opisanym powyżej fundacji założonych w Niemczech przez rezydentów niemieckich w porównaniu z fundacjami założonymi przez tych samych rezydentów niemieckich w państwie EOG [22]. Dodaje przy tym, że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między Niemcami a Liechtensteinem [23] nie rozwiązuje tej sytuacji [24].

3. Spójność podatkowa

62. Rząd niemiecki uzasadnia sporne uregulowanie potrzebą zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego. Powołuje się on na okoliczność, że krajowe fundacje rodzinne, w przeciwieństwie do zagranicznych fundacji rodzinnych, co 30 lat są opodatkowywane zastępczym podatkiem od spadków.

63. Zdaniem sądu odsyłającego [25], poprzez przepis mający zastosowanie w niniejszej sprawie ustawodawca niemiecki:

– „przyjmował, iż korzyści zapewniane przez przywilej grup podatkowych 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;

– [u]regulowanie 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” [26].

64. Korzyść podatkowa przyznana krajowym fundacjom rodzinnym (przywilej grup podatkowych) zrekompensowałaby zatem uszczerbek podatkowy polegający na konieczności uiszczenia co 30 lat zastępczego podatku od spadków. Korzyść i uszczerbek odnoszą się do obowiązków podatkowych powstających w sprawach rodzinnych w odniesieniu do tego samego rodzaju podatku (w niniejszej sprawie podatku od darowizn).

65. Czy spójność polega na tym, że symetria między korzyścią a uszczerbkiem rozciągana jest na fundacje rodzinne założone za granicą przez rezydentów niemieckich? Ponieważ nie podlegają one zastępczemu podatkowi od spadków, czy jest spójne, aby opodatkować je tylko jeden raz (w chwili założenia) w drodze obciążenia podatkowego analogicznego do tego, którego odpowiednie podmioty niemieckie nie mogą uniknąć?

66. Przedstawiłem już mechanizm, za pomocą którego ustawodawca niemiecki ograniczył korzyść podatkową jedynie do fundacji założonych w Niemczech przez rezydentów tego państwa członkowskiego. Należy teraz zbadać tę korzyść w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości.

22 Punkty 37–47 postanowienia odsyłającego.

23 Umowa zawarta w dniu 17 listopada 2011 r. między Republiką Federalną Niemiec a Księstwem Liechtensteinu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (BGBl. 2012 II, s. 1462).

24 Punkty 46 i 47 postanowienia odsyłającego.

25 Sąd odsyłający szczegółowo przeanalizował genezę i przebieg prac parlamentarnych zarówno w odniesieniu do przywileju grupy podatkowej (§ 15 ust. 2 zdanie pierwsze ErbStG), jak i do zastępczego podatku od spadków (§ 1 ust. 1 pkt 4 tej ustawy), które zostały wprowadzone jednocześnie w 1974 r.

26 Punkt 76 postanowienia odsyłającego.

67. Jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości:

– „potrzeba zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenia w korzystaniu ze swobód przepływu gwarantowanych przez traktat” [27];

– „[j]ednak […], aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego […], przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornego uregulowania” [28].

68. Zdaniem sądu odsyłającego wątpliwe jest, czy cel założony przez ustawodawcę niemieckiego „wystarcza, by uznać, że występuje bezpośredni związek osobowy i przedmiotowy pomiędzy przywilejem grup podatkowych i zastępczym podatkiem od spadków wymagany przez Trybunał do przyjęcia spójności” [29]. Przeciwko temu mogłoby, jego zdaniem, „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 nieprzewidzialny ulec zmianie” [30].

69. Argument ten (okres 30 lat, ustalony dla regularnego płacenia zastępczego podatku od spadków, oraz możliwe zmiany w zakresie majątku) jest podstawą niektórych zarzutów skarżącej fundacji, zdaniem której różnica w traktowaniu nie jest uzasadniona.

70. Skarżąca fundacja przedstawia szereg argumentów na poparcie swojego stanowiska, które podsumowuje w dwóch punktach: a) niezgodność uregulowania niemieckiego z art. 40 porozumienia EOG i z art. 63 TFUE „nie może być uzasadniona względami spójności systemu podatkowego” (pkt 6–32 jej uwag na piśmie) oraz b) „nieproporcjonalny charakter różnicy w opodatkowaniu między fundacjami rodzinnymi” (pkt 33–36 jej uwag na piśmie) [31].

71. Przeanalizuję te zarzuty oddzielnie, łącząc je, w razie potrzeby z wątpliwościami sądu odsyłającego, które właśnie wskazałem.

72. Skarżąca fundacja:

– podkreśla brak bezpośredniego związku między korzyścią podatkową a uszczerbkiem, zarówno jako takiego, jak i w zakresie ostatecznego obciążenia podatkowego;

– podkreśla złamanie spójności podatkowej, jakie nastąpiło wskutek reformy niemieckiego prawa fundacji;

– zarzuca brak spójności pomiędzy zastępczym podatkiem od spadków a przywilejem grup podatkowych;

[27] Wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 65.

[28] Wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 66.

[29] Postanowienie odsyłające, pkt 77.

[30] Postanowienie odsyłające, pkt 77 in fine.

[31] W rzeczywistości dodaje punkt trzeci nagłówek (pkt 37 i 38 uwag na piśmie) dotyczący orzecznictwa Trybunału Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA). Jego treść ogranicza się jednak do podkreślenia, że postanowienia dotyczące swobodnego przepływu kapitału (art. 40 porozumienia EOG), które są zasadniczo identyczne z postanowieniami traktatu FUE (art. 63), powinny być jednolicie interpretowane. Ten ogólny argument nie ma wpływu na rozstrzygnięcie sporu będącego przedmiotem niniejszej sprawy.

– twierdzi, że nie ma niezbędnej równowagi pomiędzy przyznaniem korzyści a obciążeniem podatkowym w odniesieniu do tego samego podatnika i do tej samej kategorii podatkowej;

– wskazuje na „ochronę majątku rodzinnego, wynikającej z ochrony małżeństwa i rodziny”;

– odwołuje się do „braku równowagi po stronie państwa”;

– wskazuje na „brak spójności w świetle systematyki ErbStG”.

73. W mojej analizie tych zarzutów[32] nie zawrę odniesień do orzecznictwa Bundesverfassungsgericht (federalnego trybunału konstytucyjnego, Niemcy), ponieważ przedmiotem sporu jest zgodność ErbStG z prawem Unii, a nie z krajowym porządkiem prawnym.

74. W odniesieniu do *bezpośredniego związku* pomiędzy korzyścią podatkową (przywilejem grup podatkowych) a uszczerbkiem podatkowym (zapłatą zastępczego podatku od spadków)[33], odpowiedź musi uwzględniać cel uregulowania oraz okoliczność, czy korzyść i uszczerbek dotyczą tego samego podatnika w zakresie tego samego podatku.

75. Moim zdaniem, zbieżnym ze stanowiskiem rządu niemieckiego[34] i Komisji[35], przesłanki te są w niniejszej sprawie spełnione: w świetle celu omawianego uregulowania, którym jest symetryczne zrównanie sytuacji fundacji rodzinnych i innych fundacji z punktu widzenia obciążeń podatkowych, chodzi o tego samego podatnika (fundację rodzinną)[36] i o ten sam podatek (podatek od darowizn).

76. Oczywiście, jak wskazał sąd odsyłający, odległość czasowa między korzyścią podatkową a uszczerbkiem jest znaczna: przywilej grup podatkowych ma zastosowanie w chwili założenia fundacji, podczas gdy zastępczy podatek od spadków staje się wymagalny po upływie 30 lat.

77. To przesunięcie czasowe mogłoby ewentualnie przerwać bezpośredni związek pomiędzy korzyścią wynikającą z zastosowania grupy podatkowej a obciążeniem zastępczym podatkiem od spadków, gdyby chodziło o podatników nieposiadających cech fundacji rodzinnej, których opodatkowanie „ma odległy i niepewny charakter”[37]. Jeżeli, z kolei, fundacje rodzinne, takie jak

[32] W swoim stanowisku skarżąca fundacja powtarza w niektórych punktach, co być może jest konieczne, argumenty, które już przedstawiła w innych miejscach.

[33] Punkty 7–9 uwag na piśmie skarżącej fundacji.

[34] Punkty 67–69 uwag na piśmie rządu niemieckiego.

[35] Punkt 46 uwag na piśmie Komisji.

[36] Jak wskazuje Komisja, wymóg, że musi to być ten sam podatnik został złagodzony w wyroku z dnia 30 czerwca 2016 r., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, pkt 37: „celem realizowanym przez § 27 ErbStG jest […] zmniejszenie w pewnym stopniu obciążenia podatkowego związanego ze spadkiem obejmującym majątek przenoszony między bliskimi krewnymi, który podlegał już wcześniejszemu opodatkowaniu, poprzez częściowe uniknięcie podwójnego opodatkowania tego majątku w Niemczech w krótkim czasie. W świetle tego celu istnieje […] bezpośredni związek między przewidzianym przez ten przepis obniżeniem podatku od spadków a wcześniejszym pobraniem podatku od spadków, ponieważ owa korzyść podatkowa i to wcześniejsze opodatkowanie dotyczą tego samego podatku, tego samego majątku oraz tych samych bliskich krewnych należących do tej samej rodziny”.

[37] Wyrok z dnia 6 października 2015 r., Finanzamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:661, pkt 48. W tej sprawie jednak przedmiotem sporu nie było określone ustawodawstwo w przedmiocie spadków i darowizn.

ta, o której mowa w postanowieniu odsyłającym, są tworzone na okres kilku pokoleń [38], uważam, że ten bezpośredni związek jest utrzymywany, a pobranie zastępczego podatku od spadków jest dostosowane do rytmu zmiany pokoleniowej, która następuje co trzydzieści lat [39].

78. Ponadto, oceniając istnienie stosunku korzyść/uszczerbek, Trybunał Sprawiedliwości dopuścił już pewną elastyczność czasową, na przykład w przypadku odliczenia składek ubezpieczeniowych (korzyść), które jest kompensowane opodatkowaniem (uszczerbek) emerytur, rent lub kapitału należnego od ubezpieczycieli [40]. Podobnie zaakceptował istnienie bezpośredniego związku pomiędzy obniżeniem podatku od spadków, uregulowanego w ErbStG, a wcześniejszym pobraniem tego samego podatku [41].

79. W odniesieniu do *złamania spójności podatkowej w następstwie reformy niemieckiego prawa o fundacjach*, skarżąca fundacja podnosi [42], że począwszy od dnia 1 lipca 2023 r. ustawodawstwo niemieckie [43] zezwala na zakładanie fundacji rodzinnych na okres krótszy niż 30 lat. Z tej okoliczności (takich fundacji nie obciążałby zastępczy podatek od spadków) wywodzi ona, że usunięty został związek między korzyścią podatkową a zastępczym podatkiem od spadków, który jest pobierany co 30 lat.

80. Argument ten mógłby mieć, ewentualnie, pewne znaczenie, gdyby w sporze chodziło o fundacje utworzone po dniu 1 lipca 2023 r., co w niniejszej sprawie nie ma miejsca: skarżąca fundacja została założona w 2014 r. na rzecz trzech pokoleń beneficjentów. W chwili jej zakładania założono zatem, że będzie ona trwała przez okres dłuższy, niż trzydzieści lat. Należy również wziąć pod uwagę, że spór, który powstał na gruncie przepisów obowiązujących w 2014 r., nie może zostać rozstrzygnięty poprzez odwołanie się do zmian wprowadzonych przez prawo o fundacjach w 2021 r. [44].

81. W odniesieniu do *braku spójności między zastępczym podatkiem od spadków a przywilejem grup podatkowych*, stanowisko skarżącej fundacji [45] opiera się na pracach parlamentarnych, przywołanych przez sąd odsyłający, oraz na reformie systemu fundacji przyjętej w 2021 r.

82. Sąd odsyłający sam wywodzi z druku parlamentarnego dotyczącego reformy ErbStG z 1974 r. (podczas której oba przepisy, to jest dotyczący przywileju grup podatkowych i dotyczący zastępczego podatku od spadków, zostały wprowadzone jednocześnie), że zdaniem ustawodawcy krajowego „korzyści zapewniane przez przywilej grup podatkowych będą kompensowane przez uszczerbek wynikający zastępczego podatku od spadków” [46]. A jeśli chodzi o wpływ dokonanej w 2021 r. reformy ustawodawstwa dotyczącego fundacji, wystarczą powyższe uwagi.

[38] Fundacje rodzinne z siedzibą w Liechtensteinie wydają się być przeznaczone do prowadzenia działalności przez dłuższy okres czasu, ponieważ jednym z ich celów jest zabezpieczenie majątku przez pokolenia. Zobacz H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, Liechtenstein family foundations and financial privacy, *Trust and Trustees*, vol. 16, n. 6, Oxford University Press, Oxford 2010, s. 476–478.

[39] Biorąc pod uwagę, że statystycznie średnia długość życia w Niemczech wynosi około 80 lat (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r.: Bachman, C-204/90, EU:C:1992:35; Komisja/Belgia, C-300/90, EU:C:1992:37.

[41] Wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, którego pkt 37 zacytowałem w przypisie 36 niniejszej opinii.

[42] Punkty 10 i 11 jej uwag na piśmie.

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (Ustawa o ujednoliceniu prawa o fundacjach oraz o zmianie ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi) z dnia 16 lipca 2021 r., BGBl. I, s. 2947.

[44] Gdyby, ewentualnie ustawodawstwo niemieckie przestało być spójne w wyniku reformy systemu fundacji, która miała miejsce w 2021 r., nie oznacza to, że nie było ono spójne w 2014 r., w którym miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy.

[45] Punkty 12–14 jej uwag na piśmie.

[46] Punkt 76 postanowienia odsyłającego zacytowany w pkt 63 niniejszej opinii.

83. Skarżąca fundacja twierdzi również, że *nie ma niezbędnej równowagi pomiędzy przyznaniem korzyści a obciążeniem podatkowym w odniesieniu do tego samego podatnika i do tej samej kategorii podatkowej* [47].

84. W zakresie, w jakim nie stanowi to powtórzenia wcześniej przytoczonych argumentów [48], zarzuty stawiane ErbStG opierają się na braku „dokładnej" równowagi pomiędzy podatkiem od darowizn pobieranym w momencie założenia fundacji, a zastępczym podatkiem od spadków, gdyż odpowiednie podstawy opodatkowania mogą być inne w jednej i w drugiej dacie.

85. Oczywiście, równość matematyczna („dokładna kwota") jest trudna do osiągnięcia. Jednakże, jeżeli fundacje rodzinne będą w stanie prowadzić działalność gospodarczą [49] i osiągać zyski w takiej wysokości, aby przyszłe pokolenia beneficjentów cieszyły się co najmniej takim samym poziomem zamożności [50], ustawodawca może rozsądnie założyć, że podstawa opodatkowania początkowej darowizny będzie co najmniej równoważna tej, która posłuży jako punkt odniesienia do obliczenia przyszłego zastępczego podatku od spadków.

86. Skarżąca fundacja podnosi następnie, że z ekonomicznego punktu widzenia zastępczy podatek od spadków jest w rzeczywistości szczególną formą *podatku od majątku* i że nie obciąża on, jak czyni to podatek od darowizn, przeniesienia majątku. Chodziłoby zatem o różne kategorie podatkowe.

87. Klasyfikacja kategorii podatkowych należy do prawa krajowego. W niniejszej sprawie sąd odsyłający nie miał wątpliwości co do zaklasyfikowania obu podatków jako jednorodne. Z opisu krajowych ram prawnych wynika, że zastępczy podatek od spadków opiera się na fikcji prawnej, zgodnie z którą co 30 lat ma miejsce międzypokoleniowe przeniesienie majątku.

88. Zarzuty skarżącej fundacji w przedmiocie *ochrony majątku rodzinnego, wynikającej z ochrony małżeństwa i rodziny* [51] opierają się na orzeczeniach Bundesverfassungsgericht (federalnego trybunału konstytucyjnego) i wskazują, że nie zostałyby spełnione przesłanki określone przez ten trybunał w celu zachowania ciągłości majątku małżeńskiego i rodzinnego. Jak już stwierdziłem, argumenty te nie mają wpływu na analizę zgodności przepisu prawa krajowego z prawem Unii.

89. Skarżąca fundacja powołuje się również na *brak równowagi po stronie państwa* [52] w celu wskazania, że równowagę tę (pomiędzy przywilejem grup podatkowych a zastępczym podatkiem od spadków) należy rozpatrywać z punktu widzenia tego samego państwa, a nie z punktu widzenia „względów ponadnarodowych". Jej zdaniem niemieckie organy podatkowe „przenoszą pośrednio" obciążenia podatkowe na państwa obce, w których fundacje rodzinne mają swoje siedziby.

90. Ze swojej strony nie znajduję jednak wskazówek co do tego, aby sporny system ErbStG prowadził do pośredniego przenoszenia obciążenia podatkowego na państwa inne niż Niemcy.

47 Punkty 15–21 jej uwag na piśmie.

48 Dotyczy to identyfikacji podatnika, którą omówiłem już w poprzednich punktach.

49 Rząd niemiecki przyznaje, że fundacje rodzinne uzyskują dochody na rzecz członków rodziny (pkt 45 jego uwag na piśmie). Potwierdzeniem gospodarczego charakteru fundacji rodzinnych byłoby opodatkowanie ich dochodów podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zobacz P. Meinecke, The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform, *Trust and Trustees*, vol. 29, n. 6, Oxford University Press, Oxford 2023, s. 540–552.

50 Zobacz M. Haag, M. Tischendorf, The German family foundation: concept, legal framework, and taxation, *Trust and Trustees*, vol. 26, n. 6, Oxford University Press, Oxford 2020, s. 534–541.

51 Punkty 22 i 23 jej uwag na piśmie.

52 Punkty 24 i 25 jej uwag na piśmie.

91. Wreszcie, skarżąca fundacja podnosi *brak spójności w świetle systematyki ErbStG* [53]. Rozwijając ten argument, wyjaśnia ona, że naczelną zasadą ErbStG jest równe traktowanie korzyści i obciążeń podatkowych, niezależnie od miejsca zamieszkania lub rezydencji podatnika. Na tej podstawie przyznanie przywileju podatkowego tylko niemieckim fundacjom rodzinnym wymagałoby istnienia nadrzędnego względu, zarówno z punktu widzenia prawa krajowego, jak i prawa Unii. Jej zdaniem, takiego nadrzędnego względu nie ma i nie można go również znaleźć w oparciu o art. 65 TFUE.

92. Przedstawione w ten sposób stanowisko, jeżeli miałoby ono właśnie na celu wykazanie, dlaczego brak jest nadrzędnego względu w postaci zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego w odniesieniu do przepisów ErbStG mających zastosowanie do fundacji rodzinnych, stanowi błędne koło.

4. Proporcjonalność

93. W odniesieniu do proporcjonalności ograniczeń w swobodnym przepływie kapitału, Trybunał Sprawiedliwości wymaga, aby było ono „odpowiednie do realizacji deklarowanego celu i nie może wykraczać poza to, co niezbędne dla jego osiągnięcia” [54].

94. Zdaniem skarżącej fundacji, nawet gdyby przyjąć, że ograniczenie swobody przepływu kapitału (ze względu na różnicę w traktowaniu podatkowym różnych fundacji) jest uzasadnione, różnica ta nie byłaby proporcjonalna.

95. W tym względzie wskazuje ona następnie, że sporne uregulowanie nie jest odpowiednie do osiągnięcia jego celu [55] oraz że w tym samym celu można zastosować mniej restrykcyjne środki [56].

96. W odniesieniu do adekwatności mechanizmu przyjętego przez ErbStG w celu zapewnienia jego celów, zdaniem skarżącej fundacji „istnieją powody, aby wątpić, czy różnica w opodatkowaniu przyczynia się do osiągnięcia przedmiotowego celu”. Jednak uzasadniając ten pogląd stwierdza ona jedynie, bez dalszego rozwinięcia, że brak adekwatności wynika z okoliczności, że „uregulowanie krajowe nie zapewnia celu w sposób spójny i systematyczny” [57], podnosząc w ten sposób ponownie ten sam zarzut, który został już przeanalizowany.

97. W celu uzasadnienia twierdzenia, że spójność systemu podatkowego można zapewnić za pomocą środków mniej restrykcyjnych, skarżąca fundacja proponuje alternatywnie: a) rozszerzenie zastępczego podatku od spadków i przywileju grup podatkowych na zagraniczne fundacje rodzinne; b) uregulowanie zastępczego podatku od spadków jako podatku od majątku oraz c) zmodyfikowanie zastępczego podatku od spadków w ten sposób, aby był on umiarkowanym podatkiem rocznym z identycznym opodatkowaniem krajowych i zagranicznych fundacji rodzinnych w chwili ich założenia [58].

[53] Punkty 26–32 jej uwag na piśmie.

[54] Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Masco Denmark i Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, pkt 33.

[55] Punkt 34 jej uwag na piśmie.

[56] Punkty 35 i 36 jej uwag na piśmie.

[57] Punkt 34 jej uwag na piśmie.

[58] Punkt 36 jej uwag na piśmie.

98. Uważam, ponownie zbieżnie ze stanowiskiem Komisji[59], że każda z tych alternatyw oznaczałaby zaakceptowanie faktu, że fundacje rodzinne z siedzibą za granicą ponoszą uszczerbek podatkowy wynikający z zastępczego podatku od spadków. Ponieważ jednak Niemcy, z chwilą założenia fundacji rodzinnej z siedzibą za granicą (i przeniesienia danego majątku), tracą kompetencje podatkowe w odniesieniu do tej fundacji, takie rozwiązania są trudne do wykonania.

99. Mniej restrykcyjne rozwiązania alternatywne, sugerowane przez skarżącą fundację, mają zatem tę samą wadę: państwo niemieckie nie może opodatkować fundacji rodzinnych posiadających siedzibę za granicą, które znajdują się poza zakresem jego władztwa podatkowego.

V. Wnioski

100. W świetle powyższego proponuję Trybunałowi Sprawiedliwości, aby na pytanie przedstawione przez Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy) odpowiedział następująco:

„Artykuł 40 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu państwa członkowskiego Unii Europejskiej, które określając podatek od darowizn mający zastosowanie w przypadku założenia przez rezydenta tego państwa członkowskiego fundacji z siedzibą w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w celu zachowania spójności podatkowej tego uregulowania, nakłada dalej idące obciążenia podatkowe niż mające zastosowanie w przypadku założenia fundacji w tym państwie członkowskim, jako symetryczną przeciwwagę wobec okoliczności, że fundacja z siedzibą za granicą nie podlega zastępczemu podatkowi od spadków, który z kolei obciąża fundacje z siedzibą w tym państwie członkowskim”.

[59] Punkt 47 jej uwag na piśmie.