GENERALINIO ADVOKATO
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,
pateikta 2025 m. kovo 13 d.[1]

Byla C-142/24

Familienstiftung
prieš
Finanzamt Köln-West

(*Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo – Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnis – SESV 63 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – Paveldimo ir dovanojamo turto mokestis – Nemokamo turto perleidimo *inter vivos*, siekiant įsteigti šeimos fondą, apmokestinimas – Šeimos fondas, kurio buveinė yra Lichtenšteine – Apmokestinimas dovanojamo turto mokesčiu Vokietijoje – Užsienio šeimos fondui nepalanki apmokestinimo tvarka – Pateisinimas – Privalomieji bendrojo intereso pagrindai – Mokesčių sistemos darna – Pakaitinis paveldimo turto mokestis – Proporcingumas“

1. Pagal Vokietijos teisę šeimos fondus galima steigti dėl vienos ar kelių šeimų interesų. Kai steigėjas yra Vokietijos rezidentas, turto perleidimas tokiam fondui steigti, sudarius sandorį *inter vivos*, apmokestinamas dovanojamo turto mokesčiu, nesvarbu, ar fondas steigiamas Vokietijoje, ar kitoje šalyje.

2. Vokietijos rezidento užsienyje įsteigtam šeimos fondui taikoma griežtesnė apmokestinimo tvarka nei Vokietijoje įsteigtam tokiam fondui. Vokietijos institucijos teigia, kad toks skirtumas grindžiamas tuo, jog šioje valstybėje narėje šeimos fondai kas 30 metų turi mokėti „pakaitinį paveldimo turto mokestį“, kitaip nei užsienyje įsteigti šeimos fondai.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išspręsti Vokietijos rezidento Lichtenšteine įsteigto šeimos fondo ir Vokietijos mokesčių administratoriaus ginčą. Siekdamas jį išspręsti jis nori išsiaiškinti, ar šios valstybės narės mokesčių teisės aktai, susiję su dovanojamo turto mokesčiu, atitinka 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo[2] 40 straipsnyje įtvirtintą laisvą kapitalo judėjimą.

[1] Originalo kalba: ispanų.

[2] OL L 1, 1994, p. 3 (2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas). Be kitų šalių, Lichtenšteino Kunigaikštystė šio susitarimo šalis yra nuo 1995 m. gegužės 1 d. (1995 m. kovo 10 d. EEE Tarybos sprendimas Nr. 1/95 dėl Europos ekonominės erdvės susitarimo įsigaliojimo Lichtenšteino Kunigaikštystėje (OL L 86, 1995, p. 58; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 21 t., p. 574)).

I. Teisinis pagrindas

A. Tarptautinė teisė. EEE susitarimas

4. 40 straipsnyje numatyta:

„1. Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitariančiosios Šalys tarpusavyje netaiko jokių kapitalo, priklausančio [Europos Bendrijų] valstybėse narėse ar [Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)] valstybėse gyvenantiems asmenims, judėjimo apribojimų, taip pat nediskriminuoja dėl šalių pilietybės ar gyvenamosios vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui įgyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede.“

5. XII priede, pavadintame „Laisvas kapitalo judėjimas“, daroma nuoroda į 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvą 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo [3].

B. Sąjungos teisė. Direktyva 88/361

6. 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeisdamos toliau pateikiamų nuostatų, valstybės narės panaikina kapitalo judėjimų tarp asmenų, gyvenančių valstybėse narėse, apribojimus. Šios direktyvos taikymui palengvinti kapitalo judėjimai skirstomi pagal I priede pateiktą nomenklatūrą.

<…>“

7. I priede yra nustatyta 1 straipsnyje nurodyto kapitalo judėjimo nomenklatūra. XI skyriaus, skirto „Asmeninio kapitalo judėjim[ams]“, B punkte yra nurodytos „Dovanos ir labdara“.

C. Vokietijos teisė. ErbStG [4]

8. *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymas) (toliau – *ErbStG*) 1 straipsnio („Apmokestinamieji sandoriai“) 1 dalies 2 punkte nustatyta, kad dovanos *inter vivos* yra apmokestinamos.

9. Pagal *ErbStG* 1 straipsnio 1 dalies 4 punktą šis įstatymas taip pat taikomas fondo turtui, jeigu fondas iš esmės įsteigtas dėl šeimos ar tam tikrų šeimų interesų; mokestis mokamas kas 30 metų.

10. 2 straipsnyje („Asmens mokestinė prievolė“) numatyta, kad mokestinė prievolė atsiranda:

– dėl viso perleidžiamo turto 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose nurodytais atvejais, jeigu dovanotojas turi piliečio statusą (*Inländer*) tuo metu, kai dovanoja turtą. Tokiais asmenimis laikomi, be kita ko, fiziniai asmenys, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta arba įprastinė gyvenamoji vieta yra nacionalinėje teritorijoje,

[3] OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10.

[4] Iš dalies pakeistas 2011 m. gruodžio 7 d. Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Įstatymas, kuriuo įgyvendinama Reikalavimų vykdymo direktyva ir iš dalies keičiamos mokesčių nuostatos (BeitrRLUmsG)) (BGBl, 2011, Nr. I, p. 2592).

– 1 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatytais atvejais, jeigu fondo valdymo centras arba buveinė yra nacionalinėje teritorijoje.

11. Pagal 7 straipsnio („Dovanos *inter vivos*“) 1 dalies 8 punktą turto perleidimas pagal steigimo *inter vivos* aktą laikomas dovana *inter vivos*.

12. Remiantis 9 straipsnio („Apmokestinimo momentas“) 1 dalies 4 punktu, 1 straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytais atvejais mokestis mokamas kas 30 metų nuo pirmojo turto perleidimo fondui dienos.

13. 15 straipsnio („Apmokestinimo klasės“) 1 dalyje nurodyti kriterijai, pagal kuriuos, atsižvelgiant į asmeninį įgijėjo santykį su palikėju ar dovanotoju, nustatytos tokios apmokestinimo klasės:

– I apmokestinimo klasė: ji apima sutuoktinį (-ę) ir partnerį (-ę); vaikus ir sutuoktinio (-ės) vaikus; vaikų ir sutuoktinio (-ės) vaikų palikuonis; aukštutinės linijos giminaičius, kai turtas perleidžiamas po mirties,

– II apmokestinimo klasė: prie jos priskiriami aukštutinės linijos giminaičiai, jei jie nepriklauso I apmokestinimo klasei; broliai ir seserys; brolių ir seserų pirmojo laipsnio palikuonys; vieno iš tėvų sutuoktinis (-ė); žentai ir marčios; uošviai; išsituokę sutuoktiniai; partneriai nutrauktos partnerystės atveju,

– III apmokestinimo klasė: ji apima visus kitus įgijėjus ir tikslines dovanas.

14. 15 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad 7 straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytų fondų atveju apmokestinimas grindžiamas giminystės ryšiu, siejančiu tolimiausią teisių turėtoją pagal fondo steigimo dokumentą ir palikėją ar dovanotoją, jeigu fondas buvo įsteigtas nacionalinėje teritorijoje iš esmės dėl šeimos ar tam tikrų šeimų interesų.

15. 16 straipsnio („Neapmokestinamosios sumos“) 1 dalyje reglamentuojamos mažiausios neapmokestinamos sumos, atskaičiuojamos iš mokesčio bazės asmeninio apmokestinimo atveju, kai turtas perleistas:

1) sutuoktiniui ir partneriui, - - 500 000 EUR;

2) vaikams, patenkantiems į I apmokestinimo klasės 2 punkto taikymo sritį, ir mirusio vaiko vaikams, patenkantiems į I apmokestinimo klasės 2 punkto taikymo sritį, - 400 000 EUR;

3) vaikų vaikams, patenkantiems į I apmokestinimo klasės 2 punkto taikymo sritį, - 200 000 EUR;

4) kitiems I apmokestinimo klasėje nurodytiems asmenims, - 100 000 EUR;

5) II apmokestinimo klasėje numatytiems asmenims, - 20 000 EUR;

<…>

7) kitiems III apmokestinimo klasei priklausantiems asmenims, - 20 000 EUR.

16. 19 straipsnyje („Mokesčio tarifai“) mokesčio tarifai apibrėžti pagal apmokestinimo klases ir apmokestinamo perleidžiamo turto vertę. I klasės tarifai siekia 7–30 %, II klasės – 15–43 %, o III klasės – 30–50 %.

II. Faktinės aplinkybės, byla ir prejudicinis klausimas

17. 2014 m. Y (toliau – steigėja), Vokietijos rezidentė, įsteigė šeimos fondą Lichtenšteine pagal šios šalies teisę.

18. Kaip nurodyta fondo įstatuose, jo tikslas yra skatinti ir remti steigėjos ir jos mirusio sutuoktinio bendrus vaikus. Fondo naudos gavėjai yra steigėja, minėti bendri vaikai ir jų vaikai.

19. Steigdama fondą steigėja skyrė jam turto ir fondas įgijo visišką ir besąlygišką teisę laisvai juo disponuoti. Steigėja neteko teisės disponuoti šiuo turtu ir negalėjo reikalauti grąžinti visą turtą ar jo dalį.

20. 2015 m. balandžio 16 d. fondas apie sandorį pranešė *Finanzamt Köln-West* (Vakarų Kelno mokesčių inspekcija, Vokietija; toliau – mokesčių administratorius) ir pateikė dovanojamo turto mokesčio deklaraciją.

21. Kadangi iš esmės fondas buvo įsteigtas dėl jo steigėjos šeimos interesų, jis teigė, kad siekiant apskaičiuoti dovanojamo turto mokesčio skolą pagal įstatus turi būti atsižvelgiama į giminystės ryšį, siejantį fondo steigėją ir tolimiausią jos giminaitį – naudos gavėją. Remiantis šiuo kriterijumi, I klasei priklausantiems giminaičiams turėjo būti atimamos neapmokestinamosios sumos iš mokesčio bazės ir taikomas atitinkamas mokesčio tarifas (vadinamoji apmokestinimo klasių privilegija).

22. 2018 m. lapkričio 22 d. mokesčių administratorius tam nepritarė. Jis pažymėjo, kad:

– norint taikyti šeimos fondams numatytą apmokestinimo klasių privilegiją, fondas turi būti įregistruotas Vokietijoje. Jeigu taip nėra, pagal teisės normas turi būti taikomi su III apmokestinimo klase susiję kriterijai, o tai reiškia, kad neapmokestinamoji suma nuo mokesčio bazės yra mažesnė, o mokesčio tarifas – didesnis,

– skirtingas vertinimas pateisinamas būtinybe išsaugoti Vokietijos mokesčių sistemos darną. Apmokestinimo klasių privilegija, suteikiama steigiant nacionalinį šeimos fondą, taikoma dėl to, kad šie fondai kas 30 metų moka pakaitinį paveldimo turto mokestį. Užsienyje buveinę turintis šeimos fondas nėra apmokestinamas šiuo mokesčiu.

23. 2018 m. gruodžio 19 d. fondas mokesčių administratoriui pateikė skundą, kuris 2021 m. sausio 6 d. buvo atmestas.

24. 2021 m. vasario 5 d. fondas pateikė skundą *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija) ir nurodė, kad jam turi būti taikoma I apmokestinimo klasės privilegija, net jei fondas buvo įsteigtas užsienyje. Priešingu atveju, jo teigimu, būtų nepagrįstai pažeista teisė į laisvą kapitalo judėjimą.

25. Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar <…> EEE susitarimo 40 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės norma dėl paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio, pagal kurią turto perleidimui *inter vivos* pagal steigimo sandorį užsienyje steigiamam fondui taikoma aukščiausia III apmokestinimo klasė ir tuomet, kai iš esmės fondas steigiamas dėl vienos šeimos arba tam tikrų šeimų intereso (šeimos fondas), o tokiu pat atveju nacionalinėje teritorijoje įsteigtam fondui taikoma mokesčio klasė nustatoma pagal giminystės ryšį, siejantį dovanotoją (fondo steigėją) ir jo pagal fondo steigimo dokumentą tolimiausią giminaitį, turintį teisę gauti fondo išmokas, ir dėl to nacionaliniam šeimos fondui taikoma palankesnė I arba II apmokestinimo klasė?“

III. Procesas Teisingumo Teisme

26. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2024 m. vasario 23 d.

27. Rašytines pastabas pateikė fondas ieškovas, Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija.

28. Teisingumo Teismas nusprendė, kad teismo posėdžio rengti nebūtina.

IV. Vertinimas

29. Analizuodamas laikysiuosi metodo, kurį Teisingumo Teismas ne kartą taikė nagrinėdamas prejudicinius klausimus panašiose į dabartinę bylose. Pagal šį metodą fazėmis arba etapais visų pirma siekiama nustatyti taikomą laisvę ir galimą jos apribojimą. Paskui atitinkamos situacijos palyginamos siekiant nustatyti, ar jos buvo vertinamos skirtingai, o tam reikia išsamiai išnagrinėti joms taikomas nacionalinės teisės normas. Galiausiai analizuojami galimi pateisinimai, pagrįsti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, ir nagrinėjamą laisvę ribojančios nacionalinės priemonės proporcingumas.

A. Taikoma laisvė

30. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo nustatyti, ar nagrinėjamos Vokietijos teisės normos atitinka EEE susitarimo 40 straipsnį dėl laisvo kapitalo judėjimo. Vokietijos vyriausybė, priešingai, teigia, kad tyrimas turėtų būti atliekamas atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę.

31. Ji mano, kad:

– turto perleidimo siekiant įsteigti šeimos fondą atveju, kitaip nei įprasto dovanojimo atveju, svarbiausia yra ne pats turto perleidimas, o fondo įsteigimas,

– EEE susitarimo 31 straipsnyje numatyta įsisteigimo laisvė reiškia, kad užtikrinama galimybė pradėti ir vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, taip pat steigti ir valdyti įmones Lichtenšteine. Įsisteigimo sąvoka, kaip ji suprantama pagal šį straipsnį, taip pat pagal SESV 49 straipsnį, turi būti aiškinama plačiai. Vadinasi, fondo įsteigimas taip pat gali patekti į įsisteigimo laisvės taikymo sritį,

– šeimos fondo atveju fondui skirtas šeimos turtas tampa teisiškai nepriklausomas, kad būtų galima gauti pajamų šeimos narių naudai. Taigi šeimos fondo įsteigimas negali būti laikomas vien kapitalo judėjimu, o veikiau tai yra „šeimos įstaiga“. Dėl to sandoris turi būti suprantamas kaip patenkantis į įsisteigimo laisvės (EEE susitarimo 31 straipsnis), o ne į laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį.

32. Vis dėlto Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad nepaisydama abejonių ji „remsis principu, jog byloje taikomos laisvo kapitalo judėjimo nuostatos“, ir kad jos paskesni argumentai bet kuriuo atveju gali būti taikomi įsisteigimo laisvei [5].

33. Teisingumo Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad „<…> siekiant nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai susiję su įsisteigimo laisve, ar su laisvu kapitalo judėjimu, reikia atsižvelgti į nagrinėjamų teisės aktų tikslą“ [6].

34. Byla, kurioje pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, yra susijusi su paveldimo ir dovanojamo turto mokesčius reglamentuojančiais Vokietijos teisės aktais. Šiuose teisės aktuose turto perleidimas šeimos fondui įsteigti kvalifikuojamas kaip dovana (*ErbStG* 7 straipsnio 1 dalies 8 punktas).

35. Dovanojamo turto mokestis mokėtinas būtent neatlygintinai perleidžiant turtą *inter vivos*, nesvarbu, ar apdovanotajam, ar, kaip šiuo atveju, šeimos fondui. Tai, kad dėl tokio perleidimo atsiranda juridinio asmens statusą turinti „šeimos įstaiga“, yra vėlesnė išvestinė pasekmė, turėsianti savo mokestines pasekmes.

36. Laisvo kapitalo judėjimo atžvilgiu nėra skirtumo, ar daroma nuoroda į EEE susitarimo 40 straipsnį, ar į SESV 63 straipsnį, nes abiem atvejais saugoma ta pati laisvė. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad:

– „nors laisvo kapitalo judėjimo tarp EEE susitarimo šalimis esančių valstybių subjektų apribojimai turi būti vertinami minėto susitarimo 40 straipsnio ir XII priedo atžvilgiu, šios nuostatos turi tokią pačią teisinę galią kaip ir iš esmės joms identiškos EB 56 straipsnio nuostatos <…>“ [7],

– „[SESV 63 straipsnio 1 dalyje] draudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai. Kadangi [SESV] neapibrėžtas „kapitalo judėjimas“, <…> Direktyva 88/361 ir prie jos pridėta nomenklatūra naudotinos kaip gairės, apibrėžiant kapitalo judėjimo sąvoką <…>. Taigi dovanos ir labdara yra numatytos Direktyvos 88/361 I priedo XI skyriuje „Asmeninio kapitalo judėjimai“ [8],

– „kaip ir už palikimą, kuris yra mirusio asmens turto perleidimas vienam ar keliems asmenims ir kuriam taip pat taikomas tas pats I priedo skyrius, mokamam mokesčiui <…>, dovanų pinigais, nekilnojamuoju ar kilnojamuoju turtu mokestiniam vertinimui taikomos Sutarties nuostatos dėl kapitalo judėjimo, išskyrus tuos atvejus, kai nagrinėjami sandoriai apsiriboja viena valstybe nare“ [9].

[5] Vokietijos vyriausybės rašytinių pastabų 46 punktas.

[6] 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A* (C-48/11, EU:C:2012:485) 17 punktas.

[7] 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai* (C-521/07, EU:C:2009:360) 33 punktas.

[8] 2011 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija / Austrija* (C-10/10, EU:C:2011:399) 24 punktas.

[9] 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) 20 punktas.

37. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, esu linkęs pritarti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pozicijai ir manyti, kad prejudicinis klausimas turi būti nagrinėjamas vertinant laisvą kapitalo judėjimą.

B. Apribojimo egzistavimas

38. *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad tuo atveju, kai turtas perleidžiamas nacionaliniam šeimos fondui steigti, apmokestinimo klasė nustatoma atsižvelgiant į giminystės ryšio artumą (I ir II klasės).

39. Vis dėlto užsienyje įsteigti šeimos fondai priskiriami prie III apmokestinimo klasės, o tai reiškia, kad jiems taikomos neapmokestinamosios sumos nuo mokesčio bazės yra mažesnės, o mokesčio tarifai – didesni.

40. Dėl paveldimo turto mokesčio, kuris, kaip ir dovanojamo turto mokestis [10], taikomas neatlygintinai perleidžiant turtą, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad valstybės narės teisės aktas, analogiškas nagrinėjamajam šioje byloje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas [11].

41. Vokietijos vyriausybė pripažįsta, kad šiuo klausimu jos mokesčių teisės aktuose yra įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Savo argumentus ji išdėstė suskirsčiusi į keturias dalis [12]:

– pagal EEE susitarimo 40 straipsnį bendrai draudžiama apriboti kapitalo judėjimą tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių,

– pagal *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies 1 punktą Vokietijos šeimos fondo steigimui taikoma mažesnė mokesčių našta, kitaip nei užsienyje įsteigtiems fondams. Užsienio fondų steigimui, vertinamam atskirai, tenkanti mokesčių našta yra didesnė,

– nagrinėjamoje byloje buveinę Lichtenšteine turinčio šeimos fondo (kurio naudos gavėjai yra tik tiesiosios žemutinės linijos giminaičiai) steigimas pagal tą *ErbStG* nuostatą apmokestintas didesniu mokesčiu nei tas, kuris būtų taikomas, jeigu dovana tokiomis pačiomis sąlygomis būtų skirta Vokietijoje buveinę ar valdymo centrą turinčiam fondui,

– dėl Vokietijos teisės normos taikymo sumažėjusi dovanos vertė reiškia kapitalo judėjimo apribojimą.

42. Atsižvelgdamas į šį aiškų Vokietijos vyriausybės pripažinimą, iš kurio matyti, kad ji pritaria Komisijai ir fondui ieškovui, manau, kad jokių papildomų pastabų pateikti nereikia.

43. Vadinasi, galima sutikti, kad pagal Vokietijos teisės normas dovanojamo turto mokesčio našta priklauso nuo vietos, kurioje yra šeimos fondo valdymo centras arba buveinė. Taigi dovanai, skirtai Vokietijoje buveinę turinčiam šeimos fondui steigti, taikomas mažesnis dovanojamo turto mokestis nei tas, kuris taikytinas siekiant steigti šeimos fondą Lichtenšteine, todėl pastaruoju atveju dovanos vertė sumažėja.

[10] Teisingumo Teismas šį ryšį įvertino 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) 20 punkte.

[11] 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496) 19 punktas.

[12] Jos rašytinių pastabų 47–50 punktai.

44. Tokiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti, ar nurodytą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą galima pateisinti atsižvelgiant į EEE susitarimo 40 straipsnį (*mutatis mutandis* atitinkantį SESV 63 straipsnį).

C. Apribojimo pateisinimas

45. Vadovaujantis minėtu metodu reikia atsižvelgti, pirma, į nagrinėjamų situacijų panašumą ir, antra, prireikus į galimybę pateisinti skirtingą šių situacijų vertinimą privalomuoju bendrojo intereso pagrindu [13].

46. Iš tiesų „tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos <…>, galėtų būti laikomos suderinamomis su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu“ [14].

1. Situacijų panašumas

47. Neginčijama, kad šeimos fondo steigimas Vokietijoje, kaip ir tokio fondo steigimas užsienyje, kai jį steigia Vokietijos rezidentas, apmokestinamas dovanojamo turto mokesčiu. Pastaruoju atveju dovanojamo turto mokesčiu apmokestinama taikant kelias *ErbStG* nuostatas:

– pagal atitinkamai 1 straipsnio 1 dalies 2 punktą ir 7 straipsnio 1 dalies 8 punktą: i) yra apmokestinamos dovanos *inter vivos*; ii) turto perleidimas fondui steigti *inter vivos* laikomas dovana *inter vivos* [15],

– nors pagal *ErbStG* 2 straipsnio 1 dalies 1 punktą užsienio šeimos fondas neatitinka teisės aktuose nustatytų asmens mokestinės prievolės atsiradimo sąlygų, tokia mokestinė prievolė atsiranda taip pat ir tuo atveju, kai dovanojimo momentu dovanotojas yra šalies pilietis,

– pagal *ErbStG* 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto antro sakinio a papunktį piliečiais, be kita ko, laikomi fiziniai asmenys, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta arba įprastinė gyvenamoji vieta yra šalies teritorijoje. Kadangi dovanojimo mementu steigėjos (dovanotojos) nuolatinė gyvenamoji vieta buvo Vokietijoje, egzistuoja asmeninė mokestinė prievolė [16].

48. Be to, neginčijama, kad taikant šias nuostatas mokestinė našta, tenkanti Vokietijos rezidentui steigiant užsienyje buveinę turinčius fondus, yra didesnė nei ta, kuri patiriama steigiant fondus Vokietijoje.

49. Taigi dėl to paties sandorio (Vokietijos rezidento atlikto turto perleidimo fondui – nesvarbu, Vokietijos ar užsienio – steigti) prievolė mokėti Vokietijos dovanojamo turto mokestį atsiranda abiem atvejais. Vadinasi, situacijos iš esmės yra panašios.

[13] 2023 m. spalio 12 d. Sprendimo *BA (Paveldimas turtas – Socialinė būsto politika Sąjungoje)* (C-670/21, EU:C:2023:763) 56 punktas.

[14] 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (C-589/13, EU:C:2015:612) 58 punktas.

[15] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 38 punktas.

[16] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 41 punktas.

50. Vis dėlto Vokietijos vyriausybė teigia, kad nacionalinio šeimos fondo situacija objektyviai nepanaši į užsienio šeimos fondo situaciją. Jos nuomone, Vokietijos teisės aktų leidėjas mokestinę privilegiją nacionaliniams šeimos fondams galėjo nustatyti siekdamas kompensuoti naštą, patiriamą dėl pakaitinio paveldimo turto mokesčio, kurį periodiškai moka tik nacionaliniai šeimos fondai.

51. Nepritariu šiam požiūriui, pagal kurį nebūtų galima analizuoti, ar dėl skirtingo vertinimo pažeidžiama pagrindinė laisvė: jeigu būtų pritarta Vokietijos vyriausybės argumentui, tai reikštų pripažinimą, jog skirtingas vertinimas pats savaime yra veiksnys, lemiantis situacijų nepanašumą. Teisingumo Teismas panašius tos pačios vyriausybės argumentus jau yra atmetęs sprendime, priimtame kitoje su *ErbStG* taikymu susijusioje byloje [17].

52. Siekiant nustatyti, ar nagrinėjamos situacijos yra panašios, reikia atsižvelgti į sandorį, dėl kurio atsiranda pagrindinė mokestinė prievolė, nesvarbu, kokia yra kiekvieno mokesčio mokėtojo gyvenamoji vieta.

53. Nagrinėjamu atveju apmokestinamasis sandoris (Vokietijos rezidentės atliktas turto perleidimas šeimos fondui steigti) pagal *ErbStG* yra apmokestinamas dovanojamo turto mokesčiu, neatsižvelgiant į tai, ar šeimos fondas įsteigtas Vokietijoje, ar Lichtenšteine. Kartoju, abiem atvejais apmokestinimo momentas yra tas pats.

54. Kiti mokesčio elementai, skirti visų pirma mokesčio skolai nustatyti (pavyzdžiui, neapmokestinamoji suma nuo mokesčio bazės ir mokesčio tarifas), nėra esminiai mokestiniams teisiniams santykiams atsirasti. Jie tik padeda keisti mokestinės prievolės apimtį.

55. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtino, kad situacijos yra panašios: „Turto perleidimo pagal steigimo sandorį apmokestinimas, remiantis *ErbStG* 7 straipsnio 1 dalies 8 punktu, apima tiek nacionalinėje teritorijoje įsteigtus fondus, tiek, kaip šioje byloje nagrinėjamu atveju, Lichtenšteine įsteigtą fondą. Taigi situacijos yra objektyviai panašios.“ [18]

56. Iš tiesų prejudicinis klausimas nesusijęs su situacijų panašumo vertinimu; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas su šiuo teiginiu be išlygų sutinka. Vienintelis dalykas, dėl kurio tam teismui kyla abejonių, kaip jis aiškiai nurodė, yra tai, „ar yra privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, kuriais būtų pateisinamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas pagal *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį“ [19].

2. Skirtingas panašių situacijų vertinimas

57. Pagal *ErbStG* mokestinė skola nustatoma remiantis dovanotojo ir įgijėjo giminystės laipsniu. Šiuo tikslu 15 straipsnio 1 dalyje numatytos trys apmokestinimo klasės. I klasė apima artimiausius giminaičius (įskaitant vaikus ir vaikaičius), II klasė – tolimiausius giminaičius, o III klasė – kitus asmenis.

[17] 2023 m. spalio 12 d. Sprendimo *BA (Paveldimas turtas – Socialinė būsto politika Sąjungoje)* (C-670/21, EU:C:2023:763) 64 punkte nurodyta: „<…> nedarant įtakos vertinimui, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos gali būti pateisinamos privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, sutikus, kad situacijos nepanašios vien dėl fakto, kad aptariamas investuotojas turi trečiojoje valstybėje, ne EEE susitarimo šalyje, įsteigtos bendrovės kapitalo dalių, o SESV 63 straipsnio 1 dalis konkrečiai draudžia tarpvalstybinio kapitalo judėjimo apribojimus, būtų panaikinta šios nuostatos prasmė <…>.“

[18] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 63 punktas.

[19] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 64 punktas.

58. Šeimos fondų steigimui taikoma apmokestinimo klasė nustatyta *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalyje ir grindžiama giminystės ryšiu, siejančiu tolimiausią teisių turėtoją (pagal fondo steigimo dokumentą) ir dovanotoją. Vis dėlto ši taisyklė taikoma tik Vokietijos teritorijoje įsteigtiems šeimos fondams.

59. Taigi nacionaliniai ir užsienio šeimos fondai skirtingai vertinami dėl to, kad pagal nacionalinės teisės normą jie priskiriami prie skirtingų apmokestinimo klasių. Nagrinėjamu atveju Lichtenšteine buveinę turinčiam šeimos fondui taikoma III apmokestinimo klasė (kitų įgijėjų klasė), o ne I apmokestinimo klasė, prie kurios šis fondas būtų priskirtas, jei būtų įregistruotas Vokietijoje. Vadinasi, šiuo tikslu steigėjos santykiai su jos giminaičiais tampa nesvarbūs.

60. Galiausiai užsienio šeimos fondas didesnį mokestį turi sumokėti dėl dviejų veiksnių:

– apskaičiuojant mokesčio bazę, buvo taikomos tik III klasės apmokestinamiesiems asmenims numatytos neapmokestinamosios sumos, kurios yra daug mažesnės nei I klasės atitinkamos sumos [20],

– dėl šiuo pagrindu taikomo mokesčio tarifo pažymėtina, kad prie III klasės priskiriami mokesčių mokėtojai apmokestinami didesniu tarifu nei priklausantieji I klasei [21].

61. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtino, kad pagal nacionalinę teisę Vokietijos rezidentų Vokietijoje įsteigti fondai vertinami skirtingai (kaip tai suprantama pagal pirma nurodytas nuostatas), nei tų pačių Vokietijos rezidentų EEE valstybėje įsteigti fondai [22]. Jis pridūrė, kad Vokietijos ir Lichtenšteino sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo [23] tokia padėtis neištaisyta [24].

3. Apmokestinimo darna

62. Vokietijos vyriausybė nagrinėjamas teisės normas grindžia būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darną. Ji remiasi tuo, kad nacionaliniai šeimos fondai, kitaip nei užsienio šeimos fondai, kas 30 metų moka pakaitinį paveldimo turto mokestį.

63. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia [25], kad Vokietijos teisės aktų leidėjas, priimdamas šioje byloje taikomą teisės normą:

– „rėmėsi principu, jog naudą, suteikiamą taikant apmokestinimo klasių privilegiją, atsveria dėl pakaitinio paveldimo turto mokesčio patiriama našta. Teisės aktų leidėjas, nustatydamas pakaitinį paveldimo turto mokestį, siekė fondų struktūras prilyginti natūraliam palikimui, kiek tai susiję su palikimo apmokestinimu periodiniu mokesčiu[,]

[20] Siekiant apskaičiuoti mokesčio bazę, *ErbStG* 10 straipsnyje atsižvelgiama į 16 straipsnyje numatytas neapmokestinamąsias sumas (mažiausias neapmokestinamas sumas). Nesant tikslesnių duomenų atrodo, kad nagrinėjamoje byloje neapmokestinamoji suma nuo mokesčio bazės būtų 20 000 EUR (III klasė), o ne 200 000 EUR (I klasė, apimanti vaikų vaikus).

[21] Pagal *ErbStG* 19 straipsnį III klasei taikomas mokesčio tarifas, kai vertė mažesnė nei 75 000 EUR, yra 30 %, o ne 7 %, kaip I klasės atveju.

[22] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 37–47 punktai.

[23] 2011 m. lapkričio 17 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės sutartis dėl dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo vengimo pelno ir turto mokesčių srityje (*BGBl.*, 2012, Nr. II, p. 1462).

[24] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 46 ir 47 punktai.

[25] Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išsamiai išanalizavo tiek apmokestinimo klasių privilegijos (*ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmas sakinys), tiek pakaitinio paveldimo turto mokesčio (to paties įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 4 punktas), vienu metu nustatytų 1974 m., genezę ir su jais susijusių parlamento darbų eigą.

– [v]is dėlto tokį reguliavimą jis galėjo nustatyti tik nacionaliniams šeimos fondams. Vokietijos teisės aktų leidėjas negalėjo ir negali pakaitinio paveldimo turto mokesčio taikyti užsienio šeimos fondams“ [26].

64. Taigi nacionaliniams šeimos fondams suteikiama mokesčio lengvata (apmokestinimo klasių privilegija) atsveria mokestinę naštą, patiriamą dėl to, kad kas 30 metų tenka mokėti pakaitinį paveldimo turto mokestį. Nauda ir našta susijusios su mokestinėmis prievolėmis, šeimoje atsirandančiomis dėl tos pačios rūšies mokesčio (nagrinėjamu atveju – dovanojamo turto mokesčio).

65. Ar užtikrinama darna, naudą ir naštą taip subalansavus ir Vokietijos rezidentų užsienyje įsteigtų šeimos fondų atveju? Kadangi tokie fondai nėra apmokestinami pakaitiniu paveldimo turto mokesčiu, ar užtikrinama darna, kai jie mokestį turi mokėti tik vieną kartą (steigiant fondą), o mokestinė našta yra analogiška tai, kurios negali išvengti Vokietijos šeimos fondai?

66. Jau paaiškinau mechanizmą, pagal kurį Vokietijos teisės aktų leidėjas mokesčio lengvatą apribojo taip, kad ją gauna tik Vokietijos rezidentų Vokietijoje įsteigti fondai. Šią naudą dabar reikia įvertinti atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

67. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad:

– „<…> būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darnumą galima pateisinti Sutartyje garantuojamų judėjimo laisvių ribojimą“ [27],

– „[t]ačiau <…> tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui būtų pritarta, reikia nustatyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu <…>, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkamų teisės aktų tikslus“ [28].

68. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad kyla abejonių, ar Vokietijos teisės aktų leidėjo tikslo „<…> pakanka siekiant patvirtinti tiesioginį, asmeninį ir realų apmokestinimo klasių privilegijos ir pakaitinio paveldimo turto mokesčio ryšį, kurio Teisingumo Teismas reikalauja tam, kad būtų galima teigti, jog mokesčių sistema yra darni“ [29]. Jo nuomone, tai galima paneigti remiantis argumentu, „kad ne kiekvienas nacionalinis šeimos fondas gali egzistuoti 30 metų, t. y. palyginti ilgą laikotarpį, o fondo turtas per tokį laiko tarpą gali neprognozuojamai pasikeisti“ [30].

69. Šiuo argumentu (nustatytas 30 metų laikotarpis pakaitiniam paveldimo turto mokesčiui periodiškai mokėti ir galimi turto pokyčiai) yra pagrįsti tam tikri fondo ieškovo, manančio, kad skirtingas vertinimas nepateisinamas, teiginiai.

[26] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 76 punktas.

[27] 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *K* (C-322/11, EU:C:2013:716) 65 punktas.

[28] 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *K* (C-322/11, EU:C:2013:716) 66 punktas.

[29] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 77 punktas.

[30] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 77 punkto pabaiga.

70. Iš tiesų fondas ieškovas savo teiginiui pagrįsti pateikia keletą argumentų, kuriuos jis pats apibendrina dviejuose skirsniuose: a) Vokietijos teisės normos neatitikties EEE susitarimo 40 straipsniui ir SESV 63 straipsniui „negalima pateisinti mokesčių sistemos darna“ (jo rašytinių pastabų 6–32 punktai); b) „skirtingas šeimos fondų apmokestinimas yra neproporcingas“ (rašytinių pastabų 33–36 punktai) [31].

71. Tuos argumentus analizuosiu atskirai, prireikus atsižvelgdamas į išdėstytas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejones.

72. Fondas ieškovas:

– pažymi, kad mokesčio lengvatos ir naštos savaime nesieja tiesioginis ryšys, atsižvelgiant į galutinę mokesčių naštą,

– pabrėžia, kad iš dalies pakeitus fondus reglamentuojančius Vokietijos teisės aktus mokesčių sistema tapo nedarni,

– teigia, kad pakaitinis paveldimo turto mokestis ir apmokestinimo klasių privilegija yra nedarnūs,

– tvirtina, kad nėra būtino mechanizmo, pagal kurį suteikta lengvata būtų kompensuota mokesčiu ir kuris būtų taikomas tam pačiam mokesčių mokėtojui pagal tą pačią apmokestinimo kategoriją,

– remiasi „šeimos turto apsauga, kurią lemia santuokos ir šeimos apsauga“,

– nurodo, kad „nėra valstybės kompensacijos“,

– teigia, kad „sistema nedarni, atsižvelgiant į *ErbStG* struktūrą“.

73. Analizuodamas šiuos teiginius [32] neatsižvelgsiu į juose pateiktas nuorodas į *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas, Vokietija) jurisprudenciją, nes nagrinėjamoje byloje svarstoma, ar *ErbStG* atitinka Sąjungos teisę, o ne nacionalinę teisę.

74. Dėl mokesčio lengvatos (apmokestinimo klasių privilegijos) ir mokestinės naštos (pakaitinio paveldimo turto mokesčio mokėjimo) *tiesioginio ryšio* [33] pažymėtina, kad pateikiant atsakymą reikės atsižvelgti į teisės normos tikslą ir į tai, kad tiek mokesčio lengvata, tiek mokestinė našta turi poveikį tam pačiam mokesčių mokėtojui ir atsiranda dėl to paties mokesčio.

[31] Iš tikrųjų fondas pridėjo ir trečią skirsnį (rašytinių pastabų 37 ir 38 punktai), susijusį su Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA) teismo jurisprudencija. Vis dėlto šiame skirsnyje tik pabrėžiama, kad nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo (EEE susitarimo 40 straipsnis), kurios iš esmės sutampa su SESV nuostatoms (63 straipsniu), aiškinamos vienodai. Toks bendras argumentas neturi poveikio konkrečiam šioje byloje nagrinėjamo ginčo vertinimui.

[32] Savo pastabose fondas ieškovas tam tikruose skirsniuose pakartojo argumentus, kuriuos jau buvo išdėstęs kitur (ko gero, tai neišvengiama).

[33] Fondo ieškovo rašytinių pastabų 7–9 punktai.

75. Laikausi nuomonės (ji sutampa su Vokietijos vyriausybės [34] ir Komisijos [35] nuomone), kad nagrinėjamoje byloje šios sąlygos yra įvykdytos: atsižvelgiant į teisės normos tikslą – simetriškai suvienodinti nacionalinių ir užsienio šeimos fondų situaciją mokesčių naštos atžvilgiu – mokesčių mokėtojas (šeimos fondas) [36] ir mokestis (dovanojamo turto mokestis) yra tie patys.

76. Vis dėlto tiesa, kad, kaip pabrėžia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, laikotarpis nuo mokesčio lengvatos taikymo iki mokestinės naštos atsiradimo yra ilgas: apmokestinimo klasių privilegija taikoma įsteigimo momentu, o pakaitinis paveldimo turto mokestis mokamas po 30 metų.

77. Dėl šio laikotarpio galbūt gali nutrūkti apmokestinimo klasės privilegijos ir apmokestinimo pakaitiniu paveldimo turto mokesčiu tiesioginis ryšys, jei mokesčio mokėtojai neturi šeimos fondo savybių ir lieka apmokestinti „tolimu ir neaiškiu“ mokesčiu [37]. Priešingai, jeigu šeimos fondai, kaip antai nagrinėjamasis šioje byloje, steigiami siekiant juos išlaikyti kelioms kartoms [38], manau, kad tiesioginis ryšys išlieka, koreguojant pakaitinio paveldimo turto mokesčio mokėjimą kas 30 metų pagal kartų kaitą [39].

78. Be to, vertindamas tokio lengvatos ir naštos santykio buvimą Teisingumo Teismas jau yra leidęs tam tikrą lankstumą laiko atžvilgiu, pavyzdžiui, tuo atveju, kai atskaitomos draudimo įmokos (lengvatos), kurios kompensuojamos apmokestinant draudikų mokėtinas pensijas, anuitetus ar kapitalą (našta) [40]. Jis taip pat pripažino, kad egzistuoja tiesioginis paveldimo turto mokesčio sumažinimo, apibrėžto *ErbStG*, ir ankstesnio apmokestinimo tuo pačiu mokesčiu ryšys [41].

79. Dėl aplinkybės, kad *iš dalies pakeitus fondus reglamentuojančius Vokietijos teisės aktus mokesčių sistema tapo nedarni*, fondas ieškovas teigia [42], kad nuo 2023 m. liepos 1 d. pagal Vokietijos teisę [43] šeimos fondus leidžiama steigti trumpesniam nei 30 metų laikotarpiui. Iš to matyti, kad mokesčio lengvatos ir pakaitinio paveldimo turto mokesčio, mokamo kas 30 metų, ryšys panaikintas (tokiems fondams nereikia mokėti pakaitinio paveldimo turto mokesčio).

[34] Vokietijos vyriausybės rašytinių pastabų 67–69 punktai.

[35] Komisijos rašytinių pastabų 46 punktas.

[36] Kaip nurodė Komisija, 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496) 37 punkte reikalavimas, kad mokesčių mokėtojas būtų tas pats, sušvelnintas: „*ErbStG* 27 straipsnio tikslas yra iki tam tikro lygio sumažinti mokesčių naštą, nustatytą dėl palikimo, kurį sudaro jau anksčiau apmokestintas tarp artimų giminaičių perleistas turtas, taip iš dalies išvengiant to paties turto dvigubo apmokestinimo Vokietijoje per trumpą laikotarpį. Atsižvelgiant į šį tikslą, <…> egzistuoja tiesioginis paveldimo turto mokesčio sumažinimo, numatyto šiame straipsnyje, ir ankstesnio apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu ryšys, nes ši mokesčio lengvata ir ankstesnis apmokestinimas yra susiję su tuo pačiu mokesčiu, tuo pačiu turtu ir tos pačios šeimos artimais nariais“.

[37] 2015 m. spalio 6 d. Sprendimo *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661) 48 punktas. Vis dėlto toje byloje nebuvo nagrinėjami konkretūs paveldėjimo ar dovanojimo teisės aktai.

[38] Atrodo, kad Lichtenšteine buveinę turintys šeimos fondai yra sukurti veikti ilgą laiką, nes vienas iš jų tikslų – išsaugoti turtą iš kartos į kartą. Žr. H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, „Liechtenstein family foundations and financial privacy“, *Trust and Trustees*, t. 16, Nr. 6, *Oxford University Press*, Oksfordas, 2010, p. 476–478.

[39] Atsižvelgiant į tai, kad statistiškai Vokietijoje tikėtina gyvenimo trukmė yra apie 80 metų (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] 1992 m. sausio 28 d. sprendimai *Bachman* (C-204/90, EU:C:1992:35) ir *Komisija / Belgija* (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] 2016 m. birželio 30 d. Sprendimas *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496), kurio 37 punktą pateikiau šios išvados 36 išnašoje.

[42] Jo rašytinių pastabų 10 ir 11 punktai.

[43] 2021 m. liepos 16 d. *Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes* (Įstatymas dėl fondus reglamentuojančios teisės suvienodinimo, kuriuo iš dalies keičiamas Įstatymas dėl žmonių užkrečiamųjų ligų prevencijos ir kontrolės) (*BGBl.*, Nr. I, p. 2947).

80. Toks argumentas galbūt galėtų turėti tam tikrą reikšmę, jeigu šioje byloje būtų nagrinėjami fondai, įsteigti po 2023 m. liepos 1 d., tačiau taip nėra: fondas ieškovas buvo įsteigtas 2014 m. trijų kartų įgijėjų naudai. Taigi tuo metu, kai fondas įsteigtas, objektyviai tikėtasi, kad jis veiks ilgiau nei 30 metų. Be to, reikia atsižvelgti į tai, kad ginčo, kilusio taikant 2014 m. galiojusius teisės aktus, negalima išspręsti remiantis 2021 m. Fondų įstatymu padarytais pakeitimais [44].

81. Kalbant apie tai, kad *pakaitinis paveldimo turto mokestis ir apmokestinimo klasių privilegija yra nedarnūs*, pažymėtina, kad fondo ieškovo argumentas [45] pagrįstas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytais parlamento darbais ir 2021 m. patvirtintu fondus reglamentuojančių taisyklių pakeitimu.

82. Taigi pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis parlamento darbų eiga atliekant 1974 m. *ErbStG* pakeitimą (abi *ErbStG* nuostatos, t. y. nuostata dėl apmokestinimo klasių privilegijos ir nuostata dėl pakaitinio paveldimo turto mokesčio, buvo priimtos vienu metu), tvirtina, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas mano, jog „naudą, suteikiamą taikant apmokestinimo klasių privilegiją, atsveria dėl pakaitinio paveldimo turto mokesčio patiriama našta“ [46]. Dėl 2021 m. atlikto fondus reglamentuojančių teisės aktų pakeitimo poveikio pakanka pasakyti tai, kas jau buvo konstatuota pirma.

83. Be to, fondas ieškovas tvirtina, kad *nėra būtino mechanizmo, pagal kurį suteikta lengvata būtų kompensuota mokesčiu, kuris būtų taikomas tam pačiam mokesčių mokėtojui pagal tą pačią apmokestinimo kategoriją* [47].

84. Nekartojant pirma išdėstytų argumentų [48], *ErbStG* kritikuojamas remiantis tuo, kad nėra „tikslios“ kompensacijos, t. y. steigiant fondą sumokėtas dovanojamo turto mokestis nekompensuojamas mokant pakaitinį paveldimo turto mokestį; atitinkamos šių mokesčių apmokestinamosios vertės gali skirtis atsižvelgiant į datą.

85. Žinoma, matematinę lygybę („tikslią sumą“) sunku pasiekti. Vis dėlto kadangi šeimos fondai turi galimybę plėtoti ekonominę veiklą [49] ir siekti pelningumo, kad būsimos įgijėjų kartos galėtų naudotis bent jau tokio paties dydžio turtu [50], teisės aktų leidėjas gali pagrįstai preziumuoti, kad pradinio dovanojamo turto mokesčio bazė bus bent jau lygi tai, kuria remiantis apskaičiuotas būsimas pakaitinis paveldimo turto mokestis.

86. Be to, fondas ieškovas teigia, kad ekonominiu požiūriu pakaitinis paveldimo turto mokestis iš tikrųjų yra konkrečios formos *turto mokestis* ir kad juo, kaip ir dovanojamo turto mokesčiu, turto perleidimas neapmokestinamas. Taigi apmokestinimo kategorijos skiriasi.

[44] Jeigu nuo tada, kai 2021 m. fondus reglamentuojančios taisyklės buvo iš dalies pakeistos, Vokietijos teisė galbūt yra nepakankamai darni, tai nereiškia, kad ji nebuvo darni 2014 m., t. y. tais metais, su kuriais susijusios faktinės aplinkybės.

[45] Jo rašytinių pastabų 47–14 punktai.

[46] Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 76 punktas, pakartotas šios išvados 63 punkte.

[47] Jo rašytinių pastabų 47–21 punktai.

[48] Dėl mokesčių mokėtojo identifikavimo, kurį jau išnagrinėjau pirmesniuose punktuose.

[49] Vokietijos vyriausybė pripažįsta, kad šeimos fondai siekia gauti pajamų, kuriomis naudojasi šeimos nariai (rašytinių pastabų 45 punktas). Tai, kad šeimos fondai yra verslas, patvirtina aplinkybė, jog jų pajamos apmokestinamas pelno mokesčiu. Žr. Meinecke, P., „The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform“, *Trust and Trustees*, t. 29, Nr. 6, *Oxford University Press*, Oksfordas, 2023, p. 540–552.

[50] Žr. Haag, M., ir Tischendorf, M., „The German family foundation: concept, legal framework, and taxation“, *Trust and Trustees*, t. 26, Nr. 6, *Oxford University Press*, Oksfordas, 2020, p. 534–541.

87. Apmokestinimo kategorijos turi būti klasifikuojamos nacionalinėje teisėje. Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neabejoja, kad abu mokesčiai priskirtini prie tos pačios rūšies mokesčių. Iš nacionalinio teisinio pagrindo aprašymo matyti, kad pakaitinis paveldimo turto mokestis taikomas remiantis teisine fikcija, kad turtas iš kartos į kartą perleidžiamas kas 30 metų.

88. Fondas ieškovas savo argumentuose dėl *šeimos turto apsaugos, kurią lemia santuokos ir šeimos apsaug*a [51], pagrįstuose *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas) sprendimais, pabrėžia, kad nėra įvykdytos šio teismo nustatytos sąlygos, taikomos siekiant užtikrinti sutuoktinių ir šeimos turto tęstinumą. Kaip minėjau, šie argumentai neturi poveikio nagrinėjant nacionalinės teisės normos atitiktį Sąjungos teisei.

89. Be to, fondas ieškovas remiasi tuo, kad *nėra valstybės kompensacijos* [52], siekdamas pabrėžti, kad tokia kompensacija (kai apmokestinimo klasių privilegija kompensuojama pakaitiniu paveldimo turto mokesčiu) turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į vieną valstybę, o ne į „tarptautines aplinkybes“. Jis mano, kad Vokietijos mokesčių administratorius „netiesiogiai perkelia“ mokesčių naštą užsienio valstybėms, kuriose įsteigti šeimos fondai.

90. Vos dėlto nerandu jokių įrodymų, kad dėl *ErbStG* įtvirtintos ginčijamos sistemos mokesčių našta tenka ne Vokietija, o netiesiogiai perkeliama kitoms valstybėms.

91. Galiausiai fondas ieškovas pabrėžia, kad *sistema nedarni, atsižvelgiant į ErbStG struktūrą* [53]. Plėtodamas šį argumentą jis paaiškina, kad pagrindinė *ErbStG* idėja yra ta, jog mokesčio lengvatos ir mokestinė našta vertinamos vienodai, neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo gyvenamąją vietą mokesčių tikslais ar gyvenamąją vietą. Remiantis šia prielaida tam, kad mokestinę privilegiją būtų galima suteikti tik Vokietijos šeimos fondams, reikalingas privalomasis pagrindas tiek pagal nacionalinę, tiek pagal Sąjungos teisę. Fondas mano, kad tokio privalomojo pagrindo nėra, be to, negalima remtis SESV 65 straipsniu siekiant jį nustatyti.

92. Taip suformuluotas argumentas yra ciklišKas, jeigu juo siekiama tiksliai įrodyti, kodėl neegzistuoja privalomasis pagrindas, susijęs su siekiu užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darną, kalbant apie šeimos fondams taikomas *ErbStG* taisykles.

4. Proporcingumas

93. Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimų proporcingumo pažymėtina, kad, kaip reikalauja Teisingumo Teismas, „[t]am, kad toks skirtingas vertinimas būtų taip pateisinamas, jis turi užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti“ [54].

94. Fondas ieškovas tvirtina, kad net jei būtų pripažinta, jog laisvo kapitalo judėjimo apribojimas (dėl skirtingos nacionalinių ir užsienio fondų apmokestinimo tvarkos) yra pateisinamas, toks skirtingas vertinimas būtų neproporcingas.

[51] Jo rašytinių pastabų 22 ir 23 punktai.

[52] Jo rašytinių pastabų 24 ir 25 punktai.

[53] Jo rašytinių pastabų 47–32 punktai.

[54] 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Masco Denmark ir Damixa* (C-593/14, EU:C:2016:984) 33 punktas.

95. Šiuo klausimu jis vieną po kito pateikė argumentus, kad nagrinėjama teisės norma nėra tinkama jos tikslui pasiekti [55] ir kad gali būti patvirtintos mažiau ribojančios priemonės tam pačiam tikslui pasiekti [56].

96. Dėl *ErbStG* nustatyto mechanizmo tinkamumo jo tikslams užtikrinti fondas ieškovas teigia, kad „yra pagrindo abejoti, ar skirtingas apmokestinimas padeda siekti atitinkamo tikslo“. Vis dėlto plėtodamas šią nuomonę jis tik konstatuoja, kad mechanizmas netinkamas, nes „nacionalinės teisės aktais neužtikrinta, kad tikslo būtų siekiama darniai ir sistemingai“ [57], taigi vėl pateiktas tas pats jau analizuotas prieštaravimas.

97. Fondas ieškovas teigia, kad mokesčių sistemos darną galima užtikrinti taikant mažiau ribojančias nuostatas, ir kaip alternatyvas siūlo: a) išplėsti pakaitinio paveldimo turto mokesčio ir apmokestinimo klasių privilegijos taikymo sritį, įtraukiant į ją užsienio šeimos fondus; b) pakaitinį paveldimo turto mokestį nustatyti kaip turto mokestį; c) pakaitinį paveldimo turto mokestį pakeisti taip, kad tai būtų nuosaikus metinis mokestis, kuriuo nacionaliniai ir užsienio šeimos fondai vienodai apmokestinami jų įsteigimo momentu [58].

98. Laikausi nuomonės (ji vėlgi sutampa su Komisijos nuomone [59]), kad bet kuri iš šių alternatyvų reikštų, jog pritariama tam, kad užsienyje įsteigti šeimos fondai patirtų dėl pakaitinio paveldimo turto mokesčio kylančią mokestinę naštą. Vis dėlto tokie sprendimai vargu ar įmanomi, nes nuo to momento, kai įsteigiamas užsienyje buveinę turintis šeimos fondas (ir perleidžiamas atitinkamas turtas), Vokietija praranda kompetenciją mokesčių srityje šio fondo atžvilgiu.

99. Taigi fondo ieškovo siūlomoms mažiau ribojančioms alternatyvoms būdingas tas pats trūkumas: Vokietijos valstybė negali reguliuoti užsienyje įsteigtų šeimos fondų, kurie nepatenka į jos mokestinių įgaliojimų taikymo sritį.

V. Išvada

100. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau taip atsakyti *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija):

1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

pagal jį nedraudžiami Europos Sąjungos valstybės narės teisės aktai, kuriuose, reglamentuojant dovanojamo turto mokestį, taikomą tuo atveju, kai šios valstybės narės rezidentas steigia Europos ekonominei erdvei priklausančioje valstybėje buveinę turintį fondą, ir siekiant šiais teisės aktais išlaikyti mokesčių darną, nustatytos griežtesnės mokestinės sąlygos nei taikomosios fondo steigimui Sąjungos valstybėje narėje, kaip simetriška atsvara tam, kad užsienyje įsteigtam fondui netaikomas pakaitinis paveldimo turto mokestis, kuriuo, priešingai, apmokestinami šioje valstybėje narėje įsteigti fondai.

55 Jo rašytinių pastabų 34 punktas.

56 Jo rašytinių pastabų 35 ir 36 punktai.

57 Jo rašytinių pastabų 34 punktas.

58 Jo rašytinių pastabų 36 punktas.

59 Jos rašytinių pastabų 47 punktas.