

Byla C-142/24

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2024 m. vasario 23 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Finanzgericht Köln (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. lapkričio 30 d.

Ieškovas:

Familienstiftung

Atsakovė:

Finanzamt Köln-West

Pagrindinės bylos dalykas

EEE susitarimo 40 straipsnio aiškinimas, atsižvelgiant į turto perdavimo *inter vivos* užsienyje steigiamam fondui apmokestinimą

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas; SESV 267 straipsnis, visų pirma

Europos ekonominės erdvės susitarimas (toliau taip pat – EEE susitarimas)

Prejudicinis klausimas

Ar Europos ekonominės erdvės susitarimo (EEE susitarimas) 40 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės norma dėl paveldėjimo ir dovanojimo mokesčio, pagal kurią turto perdavimo pagal steigimo sandorį *inter vivos* užsienyje steigiamam fondui apmokestinimui aukščiausia III mokesčio klasė taikoma ir tuomet, kai iš esmės fondas steigiamas dėl vienos

šeimoms 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 šeimoms fondams taikoma palankesnė I arba II mokesčio klasė?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

SESV, visų pirma 267 straipsnio antra pastraipa, 63 straipsnis, 65 straipsnio 1 dalies a punktas ir 65 straipsnio 3 dalis

Europos ekonominės erdvės susitarimas, visų pirma 1 straipsnio 2 dalis, 6 straipsnis, 40 straipsnis ir XII priedas

1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10, toliau – Direktyva 88/361), visų pirma I priedo XI skyrius

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Gesetz zu dem Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 2012 (2012 m. gruodžio 5 d. Įstatymas dėl 2011 m. lapkričio 17 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo išvengimo pelno ir turto mokesčių srityje)

Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (2011 m. lapkričio 17 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės susitarimas dėl dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo išvengimo pelno ir turto mokesčių srityje; toliau – Susitarimas su Lichtenšteinu dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo), visų pirma 2 straipsnis, 3 straipsnio 1 dalis ir 24 straipsnio 6 dalis

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Paveldėjimo ir dovanojimo mokesčio įstatymas), 2011 m. gruodžio 7 d. *Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* (arba *BeitrRLUmsG*) redakcijos (toliau – *ErbStG*); visų pirma 1 straipsnio 1 dalies 2 punktas, 7 straipsnio 1 dalies 8 punktas, 10 straipsnio 1 dalis, 15 straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktai, 15 straipsnio 2 dalies pirmas sakinytis, 16 straipsnio 1 dalies 3 ir 7 punktai ir 19 straipsnio 1 dalis

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Ieškovas yra juridinio asmens statusą turintis šeimos fondas, kurio registruota buveinė ir valdymo centras yra Z, Lichtenšteino Kunigaikštystėje. Jį 2014 m. pagal Lichtenšteino teisę Lichtenšteine įsteigė fondo steigėja.
- 2 Fondo steigėja gyvena Vokietijoje, fondo steigimo momentu jos gyvenamoji vieta taip pat buvo Vokietijoje. Pagal įstatus fondo tikslas – skatinti ir remti fondo steigėjos ir jos mirusio sutuoktinio bendrus vaikus. Fondo išmokų gavėjai yra fondo steigėja, jos vaikai ir jų vaikai.
- 3 Steigdama fondą steigėja ieškoviui pervedė fondui skirtą turtą. Remiantis atitinkamomis fondo įstatų nuostatomis, ieškovas galėjo laisvai disponuoti jam pervestu turtu. Fondo steigėja teisės disponuoti turtu nebeturėjo. Ji neturėjo ir teisės reikalauti gražinti visą turtą ar jo dalį. Šiuo atžvilgiu ieškovas nebuvo saistomas fondo steigėjos nurodymų.
- 4 2015 m. balandžio 16 d. raštu ieškovas atsakovei *Finanzamt* (finansų tarnyba) pranešė apie sandorį ir pateikė mokesčių deklaraciją, susijusią su dovanojimo mokesčiu. Ieškovo teigimu, iš esmės fondas buvo įsteigtas dėl fondo steigėjos šeimos intereso, taigi pagal *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalį apmokestinant turi būti atsižvelgiama į giminystės ryšį, siejantį fondo steigėją ir jos pagal fondo steigimo dokumentą tolimiausią giminaitį, turintį teisę gauti fondo išmokas (vadinamoji mokesčio klasės privilegija).
- 5 Ieškovas teigia, jog *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje nustatyta mokesčio klasės privilegijos išlyga, kad šeimos fondas turi būti įsteigtas „nacionalinėje teritorijoje“, neturi lemiamos reikšmės dėl to, kad ja pažeidžiamas laisvas kapitalo judėjimas pagal EEE susitarimo 40 straipsnį ir pažeidimas yra nepateisinamas. Ieškovo manymu, fondo steigėjos vaikams pagal *ErbStG* 15 straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktus taikytina I mokesčio klasė. Taikytinas mokesčio tarifas pagal *ErbStG* 19 straipsnio 1 dalį yra 19 %.
- 6 2018 m. lapkričio 22 d. sprendime atsakovė *Finanzamt* nustatė <...> EUR dovanojimo mokesčių už <...> 2014 m. Ji neatsižvelgė į fondo išmokų gavėjų ir fondo steigėjos giminystės ryšį ir rėmėsi <...> EUR dydžio apmokestinamuoju įsigijimo sandoriu (*ErbStG* 10 straipsnio 1 dalis). Atsakovė taikė III mokesčio klasę, taigi nuo <...> EUR įsigijimo sandorio vertės atskaitė tik <...> EUR neapmokestinamąją sumą (*ErbStG* 16 straipsnio 1 dalies 7 punktą) ir pritaikė 30 % mokesčio tarifą (*ErbStG* 19 straipsnio 1 dalis).
- 7 2018 m. gruodžio 19 d. ieškovas dėl to pateikė skundą. 2021 m. sausio 6 d. sprendimu dėl skundo atsakovė *Finanzamt* skundą atmetė kaip nepagrįstą.
- 8 2021 m. vasario 5 d. pareikštame ieškinyje ieškovas ir toliau prašo tenkinti reikalavimą, kad jam būtų tiesiogiai taikoma *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje nustatyta mokesčio klasės privilegija. Ieškovas remiasi visų

pirma argumentu, kad yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas ir jis yra nepateisinamas.

9 Atsakovė *Finanzamt* nesutinka su ieškiniu.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 10 Pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – Teisingumo Teismas) pagal SESV 267 straipsnio antrą pastraipą reikia dėl to, kad byloje kyla abejonių dėl laisvo kapitalo judėjimo (EEE susitarimo 40 straipsnis) aiškinimo ir sprendimas byloje priklauso nuo atsakymo į prejudicinį klausimą.
- 11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, Teisingumo Teismas turi jurisdikciją, nes EEE susitarimas yra neatsiejama Sąjungos teisinės sistemos dalis, o bylos dalykas yra sandorio tarp šio susitarimo valstybių piliečių apmokestinimas (žr. 2010 m. spalio 28 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 12 Teismo kolegija abejoja, ar su EEE susitarimo 40 straipsniu suderinama tai, kad steigiant šeimos fondą užsienyje visuomet taikoma aukščiausia III mokesčio klasė, o tokiu pat atveju nacionaliniam šeimos 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 mokesčio klasė.
- 13 Jei ši nacionaliniams šeimos fondams taikoma mokesčio klasės lengvata būtų nesuderinama su Sąjungos teise, ieškinyje byloje turėtų būti tenkinamas, nes būtų atsižvelgiama į fondo išmokų gavėjų ir fondo steigėjos giminystės ryšį.
- 14 Jei ieškovas galėtų tiesiogiai remtis EEE susitarimo 40 straipsniu, apmokestinant steigiamą fondą reikėtų atsižvelgti į *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje numatytą mokesčio klasės privilegiją. Tolimiausi fondo steigėjos giminaičiai, turintys teisę gauti fondo išmokas, yra jos anūakai, todėl apmokestinimui turėtų būti taikoma I mokesčio klasė (*ErbStG* 15 straipsnio 1 dalies 3 punktas); apmokestinamojo įsigijimo sandorio vertei, atskaičius neapmokestinamąją sumą, turėtų būti taikomas 19 % mokesčio tarifas (*ErbStG* 19 straipsnis).

Bylos vertinimas pagal nacionalinę teisę

- 15 Remiantis nacionaline teise, 2018 m. lapkričio 22 d. sprendimas dėl paveldėjimo mokesčio ir 2021 m. sausio 6 d. sprendimas dėl skundo yra teisėti. Ieškovas yra užsienyje – Lichtenšteine – įsteigtas fondas, todėl mokesčio klasės privilegija pagal *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį jam netaikoma. Taigi ieškinyje turėtų būti netenkinamas.

- 16 Ieškovo apmokestinamasis įsigijimo sandoris pagal *ErbStG* 7 straipsnio 1 dalies 8 punktą turi būti apmokestinamas taikant III mokesčio klasę pagal *ErbStG* 15 straipsnio 1 dalį. I arba II mokesčio klasė negali būti taikoma. *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmas sakinytis, pagal kurį nustatant mokesčio klasę, taikytiną fondams, kurie iš esmės buvo įsteigti dėl vienos šeimos arba tam tikrų šeimų intereso (šeimos fondas), turi būti atsižvelgiama į giminystės ryšį, siejantį dovanotoją (fondo steigėją) ir jo pagal fondo steigimo dokumentą tolimiausią giminaitį, turintį teisę gauti fondo išmokas, byloje netaikomas.
- 17 Nesiginčijama dėl to, kad pagal fondo tikslą ir įstatus ieškovas yra šeimos fondas (žr. 2019 m. kovo 7 d. *Hessisches FG* (Heseno finansų teismas) sprendimą byloje Nr. 10 K 541/17, EFG 2019, p. 930, ir jame pateiktas nuorodas). Vis dėlto pagal galiojančius nacionalinės teisės aktus *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje numatyta privilegija šiuo atveju negali būti taikoma, nes ieškovas yra pagal Lichtenšteino teisę Lichtenšteine įsteigtas fondas, kurio registruota buveinė ir valdymo centras yra Z, taigi ne nacionalinėje teritorijoje.
- 18 Taikant nacionalinę teisę, kitoks vertinimas nekyla ir iš Susitarimo su Lichtenšteinu dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 24 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto diskriminacijos draudimo.
- 19 Pagal Susitarimo su Lichtenšteinu dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 24 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą diskriminacijos draudimą, kuris taikomas ir juridiniams asmenims, draudžiama esant tokioms pačioms aplinkybėms užsieniečius traktuoti nepalankiau nei piliečius. Tai reiškia, kad diskriminacijos draudimą reikia skirti nuo iš esmės leidžiamo mokesčio diferencijavimo pagal rezidavimo vietą arba ribotą ir neribotą mokesstinę prievolę. Sąvoka „tokiomis pačiomis aplinkybėmis“ Susitarimo su Lichtenšteinu dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 24 straipsnio 1 dalyje sukonkretinta taip, kad mokesčio mokėtojas rezidentas ir mokesčio mokėtojas nerezidentas veikia ne tokiomis pačiomis aplinkybėmis, todėl mokesčių teisės nuostatos, kuriose numatytas skirtingas vertinimas pagal rezidavimo vietą, Susitarimo su Lichtenšteinu dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 24 straipsnio 1 dalies nuostatų nepažeidžia net ir tuomet, kai tai nulemia netiesioginę užsieniečių diskriminaciją.
- 20 Draudimas diskriminuoti netaikomas, kai Vokietijos teisės aktų leidėjas – kaip šioje byloje – numato mokesčio lengvatas subjektams, kurių valdymo centras arba registruota buveinė yra nacionalinėje teritorijoje, t. y. Vokietijoje, bet netaiko tų lengvatų subjektams, kurių registruota buveinė ir valdymo centras yra užsienyje, neatsižvelgiant į tai, pagal kurios valstybės teisę jie įsteigti (žr. 2019 m. kovo 7 d. *Hessisches FG* sprendimą byloje Nr. 10 K 541/17, EFG, 2019, p. 930, taip pat 1983 m. rugpjūčio 3 d. BFH (Federalinis finansų teismas) sprendimą byloje Nr. II R 20/80, *BStBl II*, 1984, p. 9, ir jame pateiktas nuorodas).

Dėl prejudicinio klausimo

- 21 Vis dėlto neatmestina, kad ieškovas gali tiesiogiai remtis Europos ekonominėje erdvėje (toliau – EEE) užtikrinamu laisvu kapitalo judėjimu. Jis kyla iš EEE susitarimo 40 straipsnio, siejamo su XII priedu, ir iš SESV 63 ir 65 straipsnių.
- 22 Pagal EEE susitarimą laisvas prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimas tarp EEE šalių neribojamas (žr. EEE susitarimo 1 straipsnio 2 dalį). Be to, EEE susitarimas, remiantis jo 6 straipsniu, turi būti aiškinamas pagal Sąjungos teisę. Teisingumo Teismas turi prižiūrėti, kad EEE susitarimo nuostatos valstybėse narėse būtų aiškinamos vienodai (žr. M. Schwenke, C. Hardt: F. Wassermeyer, *DBA* (Susitarimai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo), I tomas, įdėtinis lapas, parengta: 2023 m. rugsėjo mėn., 102 punktą dėl pastabų prieš Pavyzdinės sutarties 1 straipsnį, ir atitinkamai nurodyta jurisprudencija; taip pat žr. 2003 m. rugsėjo 23 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, ir 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Komisija / Suomija*, C-342/10, EU:C:2012:688).
- 23 EEE susitarimo 40 straipsnyje nustatyta, kad pagal susitarimo nuostatas susitariančiosios šalys tarpusavyje netaiko jokių kapitalo, priklausančio EB valstybėse narėse ar ELPA valstybėse gyvenantiems asmenims, judėjimo apribojimų, taip pat nediskriminuoja dėl šalių pilietybės ar gyvenamosios vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. EEE susitarimo XII priede taip pat teikiama nuoroda į Direktyvą 88/361.
- 24 Sąvokos „kapitalo judėjimas“ apibrėžties nėra pateikta nei EEE susitarime, nei Sąjungos sutartyse, nei Direktyvoje 88/361. Vis dėlto pripažįstamas Direktyvos 88/361 nurodomasis pobūdis apibrėžiant šią sąvoką (žr. 2006 m. rugsėjo 28 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Komisija / Nyderlandai*, C-282/04 ir C-283/04, EU:C:2006:608).
- 25 Direktyvos 88/361 I priedo XI skyriuje („Asmeninio kapitalo judėjimai“) nurodyta „dovanos ir labdara“, o tai rodo, kad iš esmės donanas ir labdarą galima įtraukti į laisvo kapitalo judėjimo apsaugos sritį (žr. 2011 m. birželio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Komisija / Austrija*, C-10/10, EU:C:2011:399, ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 26 Teisingumo Teismas taip pat jau kelis kartus nurodė, kad dovanų, nesvarbu, pinigais, nekilnojamuoju ar kilnojamuoju turtu, mokestiniam vertinimui taikomas laisvo kapitalo judėjimo principas. Išimtis taikoma tik tais atvejais, kai kiekvienas esminis sandorio elementas apsiriboja viena valstybe nare (žr. 2010 m. balandžio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216). Tai apima fondo steigėjo fondui skirtą turto perdavimą fondui jį steigiant (žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Teisingumo Teismo sprendimą *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Lichtenšteino Kunigaikštystė yra EEE šalis, todėl pirmiau nurodytos nuostatos taikomos Lichtenšteino Kunigaikštystei, taigi taip pat – ieškovui, kuris yra pagal

Lichtenšteino teisę įsteigtas fondas. Byloje nagrinėjama atveju Vokietijos teritorijoje gyvenančios fondo steigėjos turto dovanojimas fondui, kurio registruota buveinė ir valdymo centras yra Lichtenšteine, neapsiriboja viena valstybe nare ir nelaikytinas vien nacionaliniu sandoriu, taigi toks fondui skirtas turto perdavimas patenka į laisvo kapitalo judėjimo apsaugos sritį.

- 28 Iš EEE susitarimo kyla, kad taisyklės, pagal kurias draudžiami kapitalo judėjimo apribojimai ir dėl to atsirandanti diskriminacija, taikomos EEE susitarimo valstybių santykiams, yra tapačios taisyklėms, pagal Sąjungos teisę taikomoms valstybių narių santykiams. Laisvo kapitalo judėjimo apribojimai tarp EEE susitarimo valstybių piliečių turi būti vertinami pagal EEE susitarimo 40 straipsnį ir XII priedą, taigi šių nuostatų taikymo sritis teisiniu aspektu yra tokia pati kaip SESV 63 straipsnio nuostatų (žr. 2003 m. rugsėjo 23 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, 2009 m. birželio 11 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai*, C-521/07, EU:C:2009:360, ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį bendrai draudžiami kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimai. Tarp priemonių, kurios pagal šią nuostatą draudžiamos kaip kapitalo judėjimo apribojimai, yra tokios, kurios gali atgrasyti nerezidentus nuo investavimo valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus – nuo investavimo kitose valstybėse.
- 30 Tokia priemonė yra ir dovanojimo apmokestinimas, kai dovanojimo objektas yra vienoje valstybėje narėje, o dovanotojas yra kitos valstybės narės rezidentas, nes dėl apmokestinimo sumažėja dovanos vertė (žr. 2010 m. balandžio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, ir 2014 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija*, C-211/13, EU:C:2014:2148, ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 31 Iš to kyla, kad nacionalinės teisės nuostatos dėl dovanojimo apmokestinimo prieštarauja laisvam kapitalo judėjimui tuomet, kai užsienyje esantis turtas dėl to, kad nėra mokesčio atskaitymo galimybės, arba dėl formalių priežasčių, pavyzdžiui, trumpesnių senaties terminų, įvertinamas nepalankiau, kitaip tariant, didesne verte, nei nacionalinėje teritorijoje esantis turtas, arba kai nacionaliniai subjektai, kaip neribotai apmokestinami asmenys, dėl didesnių neapmokestinamųjų sumų arba mažesnių mokesčio tarifų už tuos pačius įsigijimo sandorius turi sumokėti mažiau mokesčių nei ribotai apmokestinami asmenys (žr. 2019 m. kovo 7 d. *Hessisches FG* sprendimą byloje Nr. 10 K 541/17, EFG, 2019, p. 930).
- 32 Byloje nagrinėjama atveju *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje įtvirtinta teisės norma pagrindžia teisę į lengvatinį apmokestinimą, kai nacionalinis subjektas nacionalinėje teritorijoje įsteigia šeimos fondą, nes nuo

apmokestinamosios vertės atskaičiuojama didesnė neapmokestinamoji suma ir taikomas mažesnis mokesčio tarifas.

- 33 Taigi šios teisės normos pasekmė yra tai, kad kai turtas dovanojamas fondui, kurio registruota buveinė ir valdymo centras yra Lichtenšteine, o išmokų gavėjai (kaip byloje nagrinėjamu atveju) yra tik tiesiosios giminystės linijos giminaičiai, Vokietijoje šiam dovanojimo sandoriui taikomas didesnis mokestis, nei būtų taikomas tuo atveju, kai toks pat turtas būtų dovanojamas fondui, kurio registruota buveinė yra Vokietijoje.
- 34 Tai reiškia, kad nacionalinėje teritorijoje įsteigtame fonde, palyginti su fondais, kurių registruota buveinė yra užsienyje, nuolat yra daugiau lėšų. Tokia nepalankesnė likvidumo padėtis, susidaranti esant tarpvalstybinei situacijai, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas (žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Teisingumo Teismo sprendimą *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Teismo kolegija abejoja, ar toks laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nulemtas *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio, gali būti pateisinamas pagal Sąjungos teisę (žr. 2009 m. birželio 11 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Komisija / Nyderlandai*, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Remiantis SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu, 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu. Ši nuostata yra laisvo kapitalo judėjimo principo išimtis, todėl turi būti aiškinama siaurai (žr. 2008 m. sausio 17 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, EU:C:2008:489, 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Arens-Sikken*, C-43/07, EU:C:2008:490, 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimą *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, ir 2018 m. birželio 21 d. Sprendimą *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad skirtingas vertinimas, leidžiamas pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, turi būti skiriamas nuo diskriminacijos, draudžiamos pagal 65 straipsnio 3 dalį. Nacionalinės mokesčių teisės norma gali būti laikoma suderinama su SESV nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo tik tuomet, kai iš tos teisės normos kylantis skirtingas vertinimas susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimą *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, 2018 m. birželio 21 d. Sprendimą *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, ir 2022 m. kovo 17 d. Sprendimą *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193).

- 38 Turto perdavimo pagal steigimo sandorį apmokestinimas, remiantis *ErbStG* 7 straipsnio 1 dalies 8 punktu, apima tiek nacionalinėje teritorijoje įsteigtus fondus, tiek šioje byloje nagrinėjamu atveju Lichtenšteine įsteigtą fondą. Taigi situacijos yra objektyviai panašios (taip konstatuota ir 2019 m. kovo 7 d. *Hessisches FG* sprendime byloje Nr. 10 K 541/17, EFG, 2019, p. 930).
- 39 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar yra privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, kuriais būtų pateisinamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nulemtas *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio.
- 40 Privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, be kita ko, laikoma būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos darną. Vis dėlto, kaip nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, tam, kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, reikia įrodyti, jog egzistuoja tiesioginis atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu ryšys (žr. 2004 m. kovo 11 d. Teisingumo Teismo sprendimą *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 2021 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *UBS Real Estate*, C-478/19 ir C-479/19, EU:C:2021:1015, ir 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimą *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Teisingumo Teismas pripažino būtinybę išsaugoti mokesčių sistemos darną, kai atitinkamų mokesčių teisės normų pobūdis atspindi simetrišką logiką, tai reiškia, kad yra tiesioginis, asmeninis ir realus ryšys tarp dviejų nagrinėjamų mokesčių teisės normų, o šios yra logiškas viena kitos papildymas (žr. 2008 m. spalio 23 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Be to, tokia nacionalinės teisės norma turi būti tinkama siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 2014 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija*, C-211/13, EU:C:2014:2148, ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Komisija / Graikija*, C-244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Kyla klausimas, ar šios sąlygos tenkinamos tiek, kiek tai susiję su *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmu sakiniu ir *ErbStG* 1 straipsnio 1 dalies 4 punktu.
- 44 Tam, kad būtų galima įvertinti byloje nagrinėjamomis teisės normomis siekiamą tikslą, pirmiausia reikia pažvelgti į mokesčio klasės privilegijos, numatytos *ErbStG* 15 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje, ir paveldėjimo mokesčio, nustatyto *ErbStG* 1 straipsnio 1 dalies 4 punkte, atsiradimo istoriją.
- 45 Abi dabartinės redakcijos teisės nuostatos buvo priimtose vienu metu 1974 m. reformos įstatymu. Iš jų priėmimo istorijos matyti, kad teisės aktų leidėjas preziumavo, jog nauda, suteikiama mokesčio klasės privilegija, bus kompensuojama našta, patiriama dėl pakaitinio paveldėjimo mokesčio. Teisės aktų leidėjas, įtraukdamas pakaitinį paveldėjimo mokesťį, siekė fondų darinius

ties, kiek tai susiję su paveldėjimo apmokestinimu, taikant periodinį apmokestinimą tipizuotai prilyginti natūraliam palikimui. Vis dėlto tokį reguliavimą jis galėjo nustatyti tik nacionaliniams šeimos fondams. Vokietijos teisės aktų leidėjas negalėjo ir negali taikyti pakaitinio paveldėjimo mokesčio užsienio šeimos fondams.

- 46 Atsižvelgdama į šias aplinkybes, teismo kolegija laikosi nuomonės, kad teisės aktų leidėjas siekė suteikti lengvatą steigimo momentu tik tiems nacionaliniams šeimos fondams, kuriems vėliau taikomas periodinis apmokestinimas.
- 47 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar šio teisės aktų leidėjo tikslo pakanka siekiant patvirtinti tiesioginį, asmeninį ir realų mokesčio klasės privilegijos ir pakaitinio paveldėjimo mokesčio ryšį, kurio reikalauja Teisingumo Teismas tam, kad būtų galima preziumuoti mokesčių sistemos darną.
- 48 Tai būtų galima paneigti visų pirma 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.
- 49 Dėl tokio neaiškumo – kaip šeimos fondas bus vėliau apmokestinimas iš esmės ir kokio dydžio bus tas apmokestinimas, teismo kolegija abejoja, ar jis gali būti loginė atsvara lengvatai, suteikiamai šeimos fondui jį steigiant.
- 50 Kitų privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, kuriais būtų objektyviai pateisinamas apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 65 straipsnio 2 dalį, teismo kolegija neįžvelgia.