

**Lieta C-142/24**

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar  
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

**Iesniegšanas datums:**

2024. gada 23. februāris

**Iesniedzējtiesa:**

*Finanzgericht Köln* (Vācija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 30. novembris

**Prasītājs:**

Ģimenes fonds

**Atbildētāja:**

*Finanzamt Köln–West*

**Pamatlietas priekšmets**

EEZ līguma 40. panta interpretācija attiecībā uz *inter vivos* kapitāla nodošanas ārvalstu fondam aplikšanu ar nodokli

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants, it īpaši

Līgums par Eiropas Ekonomikas zonu (turpmāk tekstā – “EEZ līgums”)

**Prejudiciālais jautājums**

Vai 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (EEZ līgums) 40. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums par mantojuma un dāvinājuma nodokļa iekasēšanu, kurā augstākā III nodokļu kategorija attiecībā uz tādu kapitāla nodošanu ārvalstu fondam, kuras pamatā ir dibināšanas akts *inter vivos*, tiek piemērota pat tad, ja fonds būtībā ir

izveidots ģimenes vai dažu ģimeņu interesēs (ģimenes fonds), savukārt tādā pašā situācijā iekšzemes ģimenes fonda gadījumā nodokļu kategorija tiek noteikta, ņemot vērā radniecības saikni starp labuma guvēju, kuram saskaņā ar fonda dibināšanas līgumu ir vistālākā radniecības pakāpe, un dāvinātāju (dibinātāju), kā rezultātā iekšzemes ģimenes fonda gadījumā tiek piemērota labvēlīgākā I vai II nodokļu kategorija.

### **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

LESD, it īpaši 267. panta otrā daļa, 63. pants, 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 65. panta 3. punkts

Līgums par Eiropas Ekonomikas zonu, it īpaši 1. panta 2. punkts, 6. pants, 40. pants un XII pielikums

Padomes Direktīva 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) par Līguma 67. panta īstenošanu (OV 1988, L 178, 5. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 88/361”), it īpaši I pielikuma XI sadaļa.

### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

2012. gada 5. decembra *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* [Likums par 2011. gada 17. novembra Konvenciju starp Vācijas Federatīvo Republiku un Lihtenšteinas Firstisti par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu ienākuma nodokļu un kapitāla nodokļu jomā]

*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* [Vācijas Federatīvās Republikas un Lihtenšteinas Firstistes 2011. gada 17. novembra Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu ienākuma nodokļu un kapitāla nodokļu jomā] (turpmāk tekstā – “Vācijas un Lihtenšteinas konvencija”), it īpaši 2. pants, 3. panta 1. punkts un 24. panta 6. punkts

*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* [Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likums] redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar 2011. gada 7. decembra *Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* [Likumu, saskaņā ar kuru transponējama Direktīva par prasību piedziņu saistībā ar noteiktiem nodokļiem, nodevām un citiem pasākumiem un grozāmi nodokļu likumi] (*Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG*), (turpmāk tekstā – “*ErbStG*”), it īpaši 1. panta 1. punkta 2. apakšpunkts, 7. panta 1. punkta 8. apakšpunkts, 10. panta 1. punkts, 15. panta

1. punkta 2. un 3. apakšpunkts, 15. panta 2. punkta pirmais teikums, 16. panta 1. punkta 3. un 7. apakšpunkts un 19. panta 1. punkts

### Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītājs ir ģimenes fonds ar juridiskas personas statusu, kura juridiskā adrese un vadība atrodas Z, Lihtenšteinas Firstistē. To 2014. gadā Lihtenšteinā saskaņā ar Lihtenšteinas tiesību aktiem izveidoja tā dibinātāja.
- 2 Dibinātāja dzīvo Vācijā un arī fonda dibināšanas brīdī tās pastāvīgā dzīvesvieta bija Vācijā. Saskaņā ar fonda statūtiem fonda mērķis ir veicināt un atbalstīt dibinātājas un viņas mirušā laulātā kopīgos bērnus. Fonda labuma guvēji ir dibinātāja, kā arī dibinātājas bērni un viņu bērni.
- 3 Dibinātāja, dibinot fondu, prasītājam piešķīra kapitālu. Saskaņā ar attiecīgajiem fonda statūtu noteikumiem prasītājs varēja brīvi rīkoties ar tam nodoto kapitālu. Savukārt dibinātājai vairs nebija tiesību rīkoties ar kapitālu. Viņai arī nebija iespējas pieprasīt kapitāla pilnīgu vai daļēju atpakaļ nodošanu. Prasītājs šajā ziņā nebija pakļauts nekādiem dibinātājas norādījumiem.
- 4 2015. gada 16. aprīļa vēstulē prasītājs informēja atbildētāju nodokļu administrāciju par darījumu un iesniedza nodokļu deklarāciju attiecībā uz dāvinājuma nodokli. Fonds būtībā esot izveidots dibinātājas ģimenes interesēs, līdz ar to saskaņā ar *ErbStG* 15. panta 2. punktu, piemērojot nodokli, ir jāņem vērā radniecības saikne starp labuma guvēju, kuram saskaņā ar dibināšanas statūtiem ir vistālākā radniecības pakāpe, un dibinātāju (tā saucamā “nodokļu kategorijas privilēģija”).
- 5 *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmajā teikumā attiecībā uz nodokļu kategorijas privilēģiju ietvertā atruna, ka ģimenes fonds tiek dibināts “valsts teritorijā”, nav piemērojama, jo tiek nepamatoti pārkāpta kapitāla brīva aprīte saskaņā ar EEZ līguma 40. pantu. Pēc prasītāja domām, dibinātājas bērni saskaņā ar *ErbStG* 15. panta 1. punkta 2. un 3. apakšpunktu ietilpst I nodokļu kategorijā. Piemērojamā nodokļa likme saskaņā ar *ErbStG* 19. panta 1. punktu esot 19 %.
- 6 Atbildētāja nodokļu administrācija savā 2018. gada 22. novembra lēmumā dāvinājuma nodokli par [...] 2014. gadu noteica [...] EUR apmērā. Šajā ziņā tā neņēma vērā labuma guvēju radniecības saikni ar dibinātāju un noteica ar nodokli apliekamu iegūšanu (*ErbStG* 10. panta 1. punkts) [...] EUR apmērā. Tā piemēroja III nodokļu kategoriju, līdz ar to no iegūšanas vērtības [...] EUR apmērā tā atskaitīja tikai [...] EUR nodokļa atlaidi (*ErbStG* 16. panta 1. punkta 7. apakšpunkts) un piemēroja nodokļa likmi 30 % apmērā (*ErbStG* 19. panta 1. punkts).
- 7 2018. gada 19. decembrī prasītājs par to iesniedza sūdzību. Ar 2021. gada 6. janvāra lēmumu par sūdzību atbildētāja nodokļu administrācija sūdzību noraidīja kā nepamatotu.

- 8 Ar 2021. gada 5. februārī celto prasību prasītājs uztur spēkā savu lūgumu tam tieši piemērot *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmajā teikumā paredzēto nodokļu kategorijas privilēģiju. Šajā ziņā tas it īpaši atsaucas uz to, ka pastāv kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas nav pamatots.
- 9 Atbildētāja nodokļu administrācija prasību neatzīst.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

- 10 Saskaņā ar LESD 267. panta otru daļu ir jāvērtē Eiropas Savienības Tiesā (turpmāk tekstā – “Tiesa”) ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, jo izpratne par kapitāla brīvu apriti (EEZ līguma 40. pants) šajā lietā ir apšaubāma, un lēmums ir atkarīgs no atbildes uz prejudiciālo jautājumu.
- 11 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesai ir kompetence, jo EEZ līgums ir Savienības tiesību sistēmas neatņemama sastāvdaļa un šajā lietā jautājums ir par darījuma, kas veikts starp šī līguma dalībvalstu pilsoņiem, aplikšanu ar nodokli (skat. Tiesas spriedumu, 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 12 Senātam ir šaubas par to, vai ar EEZ līguma 40. pantu ir saderīgi tas, ka, dibinot ģimenes fondu ārvalstīs, vienmēr tiek piemērota augstākā III nodokļu kategorija, savukārt tādā pašā situācijā iekšzemes ģimenes fonda gadījumā nodokļu kategorijai tiek noteikta, pamatojoties uz fonda dibināšanas līgumā noteikto radniecības saikni starp labuma guvēju ar vistālāko radniecības pakāpi un dāvinātāju (dibinātāju), kā rezultātā iekšzemes ģimenes fonda gadījumā tiek piemērota labvēlīgākā I vai II nodokļu kategorija.
- 13 Ja šī nodokļu kategorijas priekšrocība attiecībā uz iekšzemes ģimenes fondiem nebūtu saderīga ar Savienības tiesībām, šī prasība būtu apmierināma, jo tad tiktu ņemta vērā prasītāja labuma guvēju radniecības saikne ar dibinātāju.
- 14 Ja prasītājs varētu tieši atsaukties uz EEZ līguma 40. pantu, tad attiecīgi *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmajā teikumā paredzētā nodokļu kategorijas privilēģija būtu jāņem vērā, aplikot ar nodokli fonda izveidi. Tā kā labuma guvēji, kuriem ar dibinātāju ir vistālākā radniecības pakāpe, ir viņas mazbērni, nodokļu vajadzībām būtu piemērojama I nodokļu kategorija (*ErbStG* 15. panta 1. punkta 3. apakšpunkts); ar nodokli aplikamajai iegūšanai, kas paliek pēc nodokļa atlaides atskaitīšanas, būtu jāpiemēro nodokļa likme 19 % apmērā (*ErbStG* 19. pants).

### ***Lietas vērtējums atbilstoši valsts tiesību normām***

- 15 Pamatojoties uz valsts tiesību aktiem, 2018. gada 22. novembra lēmums par mantojuma nodokli un šajā sakarā 2021. gada 6. janvārī pieņemtais lēmums par sūdzību ir likumīgi. Tā kā prasītājs ir ārvalstu – Lihtenšteinā dibināts – fonds, tā

saucamā nodokļu kategorijas privilēģija saskaņā ar *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmo teikumu nav piemērojama. Prasība attiecīgi būtu jānoraida.

- 16 Saskaņā ar *ErbStG* 7. panta 1. punkta 8. apakšpunktu prasītāja ar nodokli apliekamā iegūšana ir jāapliek ar nodokli III nodokļu kategorijā atbilstoši *ErbStG* 15. panta 1. punktam. I vai II nodokļu kategorija nav piemērojama. *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmais teikums, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu kategoriju fondiem, kas izveidoti būtībā ģimenes vai dažu ģimeņu interesēs (ģimenes fonds), ņem vērā radniecības saikni starp labuma guvēju, kuram saskaņā ar dibināšanas līgumu ir vistālākā radniecība pakāpe, un dāvinātāju (dibinātāju), šajā gadījumā nav piemērojams.
- 17 Ir taisnība, ka prasītājs saskaņā ar fonda dibināšanas mērķi un statūtiem ir ģimenes fonds (skat. *Hessisches FG* [Hesenes Finanšu tiesas] spriedumu, 2019. gada 7. marts, 10 K 541/17, *EFG* 2019, 930, un tajā minētā judikatūra). Tomēr saskaņā ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmajā teikumā paredzētās privilēģijas piemērošana šajā gadījumā ir izslēgta, jo prasītājs kā Lihtenšteinas fonds, kas dibināts saskaņā ar Lihtenšteinas tiesību aktiem un kura juridiskā adrese un vadība atrodas Z, nav izveidots valsts teritorijā.
- 18 Piemērojot valsts tiesību aktus, atšķirīgs vērtējums neizriet arī no Vācijas un Lihtenšteinas konvencijas 24. panta 1. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma.
- 19 Ar Vācijas un Lihtenšteinas konvencijas 24. panta 1. punktā paredzēto diskriminācijas aizliegumu, kura piemērošanas jomā ietilpst arī juridiskas personas, netiek pieļauta mazāk labvēlīga attieksme pret ārvalstniekiem salīdzinājumā ar pilsoņiem, pastāvot vienādiem apstākļiem. Tādējādi diskriminācijas aizliegums ir jānošķir no principā pieļaujamās nodokļu diferenciācijas atkarībā no rezidences vietas vai neierobežota vai ierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma. Ņemot vērā, ka Vācijas un Lihtenšteinas konvencijas 24. panta 1. punktā jēdziens “pastāvot vienādiem apstākļiem” ir konkretizēts tādējādi, ka nodokļu maksātājs rezidents un nodokļu maksātājs nerezidents neatrodas vienādos apstākļos, nodokļu tiesību normas, kurās ir paredzēta atšķirīga attieksme rezidences vietas dēļ, nav pretrunā Vācijas un Lihtenšteinas konvencijas 24. panta 1. punktam pat tad, ja tas netieši rada ārvalstnieku diskrimināciju.
- 20 Diskriminācijas aizliegums nav piemērojams, ja Vācijas likumdevējs – kā šajā lietā – paredz nodokļu priekšrocības juridiskām personām, kuru vadība vai juridiskā adrese atrodas Vācijā, vienlaikus no šīs priekšrocības izslēdzot juridiskas personas, kuru juridiskā adrese un vadība atrodas ārvalstīs, neatkarīgi no tā, saskaņā ar kādiem tiesību aktiem tās ir dibinātas (skat. *Hessisches FG* spriedumu, 2019. gada 7. marts, 10 K 541/17, *EFG* 2019, 930; *BFH* [Federālās finanšu tiesas] spriedumu, 1983. gada 3. augusts, II R 20/80, *BStBl* II 1984, 9, un tajā minētā judikatūra).

**Par prejudiciālo jautājumu**

- 21 Tomēr ir iespējams, ka prasītājs varētu sekmīgi tieši atsaukties uz Eiropas Ekonomikas zonā (turpmāk tekstā – “EEZ”) garantēto kapitāla brīvu apriti. Tas izriet no EEZ līguma 40. panta, skatot to kopsakarā ar tā XII pielikumu, kā arī no LESD 63. un 65. panta.
- 22 EEZ līgumā noteiktās pamatbrīvības attiecībā uz preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīvu apriti ir neierobežoti piemērojamas EEZ dalībvalstīm (skat. EEZ līguma 1. panta 2. punktu). Turklāt EEZ līguma 6. pantā ir paredzēta tā interpretācija atbilstoši Savienības tiesībām. Tiesai ir jānodrošina, lai EEZ līguma normas dalībvalstīs tiktu interpretētas vienveidīgi (skat. *Schwenke/Hardt* no: *Wassermeyer, DBA, I sējums, Loseblatt*, 2023. gada septembris, MA Vor 1, 102. punkts, un tajā lielā skaitā minētā judikatūra; skat. arī Tiesas spriedumus, 2003. gada 23. septembris, *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, kā arī 2012. gada 8. novembris, *Komisija/Somija*, C-342/10, EU:C:2012:688).
- 23 EEZ līguma 40. pantā ir noteikts, ka šā līguma ietvaros nav ierobežojumu starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo EK dalībvalstīs vai EBTA valstīs, kā arī nav nekādas diskriminācijas pušu pilsonības, dzīvesvietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Papildus EEZ līguma XII pielikumā ir atsauce uz Direktīvu 88/361.
- 24 Ne EEZ līgumā, ne Eiropas līgumos, ne Direktīvā 88/361 nav ietverta jēdziena “kapitāla aprite” definīcija. Tomēr attiecībā uz šī jēdziena definēšanu Direktīvai 88/361 piemīt norādoša vērtība (skat. Tiesas spriedumu, 2006. gada 28. septembris, *Komisija/Nīderlande*, C-282/04 un C-283/04, EU:C:2006:608).
- 25 Dāvanas un piešķirumi ir atrodami Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā ar nosaukumu “Personīgā kapitāla aprite”, kas liecina par labu dāvanu un piešķirumu principiālai iekļaušanai kapitāla brīvas aprites aizsardzības jomā (skat. Tiesas spriedumu, 2011. gada 16. jūnijs, *Komisija/Austrija*, C-10/10, EU:C:2011:399 un tajā minētā judikatūra).
- 26 Turklāt Tiesa jau vairākkārt ir norādījusi, ka uz nodokļa ieturēšanu no dāvinājumiem, vai tie būtu naudas, nekustamā īpašuma vai kustamas mantas dāvinājumi, attiecas kapitāla brīva aprite. Vienīgie izņēmumi ir gadījumi, kad attiecīgā darījuma veidojošie elementi ir atrodami tikai vienā vienīgā dalībvalstī (skat. Tiesas spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216). Tas attiecas arī uz kapitāla ieguldīšanu fondā, kad dibinātājs to izveido (skat. Tiesas spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Tā kā Lihtenšteinas Firstiste ir EEZ dalībvalsts, iepriekš minētie noteikumi attiecas uz Lihtenšteinas Firstisti un līdz ar to arī uz prasītāju kā fondu, kas dibināts saskaņā ar Lihtenšteinas tiesībām. Šajā lietā aplūkots dāvinājums, kuru dibinātāja, kuras domicils ir Vācijā, sniedza prasītājam, kura juridiskā adrese un

vadība atrodas Lihtenšteinā, šķērso dalībvalsts robežas un nav uzskatāms par vienīgi iekšzemes darījumu, līdz ar to uz šo kapitāla ieguldīšanu fondā attiecas kapitāla brīvas aprites aizsardzības joma.

- 28 No EEZ līguma 40. panta izriet, ka šajās normās izklāstītie noteikumi, ar kuriem tiek aizliegti kapitāla aprites ierobežojumi un diskriminācija, attiecībās starp EEZ līguma dalībvalstīm ir identiski tiem, kuri saskaņā ar Savienības tiesībām ir jāievēro attiecībās starp dalībvalstīm. No tā izriet, ka, lai gan ierobežojumi brīvai kapitāla aprītei starp EEZ līgumslēdzēju valstu pilsoņiem ir jāvērtē saistībā ar minētā līguma 40. pantu un XII pielikumu, šīm normām ir tāda pati piemērojamība kā LESD 63. panta noteikumiem (skat. Tiesas spriedumus, 2003. gada 23. septembris, *Ospelt un Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493; 2009. gada 11. jūnijs, Komisija/Nīderlande, C-521/07, EU:C:2009:360, un 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar LESD 63. panta 1. punktu principā ir aizliegti ierobežojumi kapitāla brīvai aprītei starp dalībvalstīm. To pasākumu vidū, kas ir aizliegti ar šo tiesību normu kā kapitāla brīvas aprites ierobežojumi, ir tādi pasākumi, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās valstīs.
- 30 Šāds pasākums ir arī dāvinājuma aplikšana ar nodokli, ja dāvinājuma priekšmets atrodas vienā dalībvalstī, bet dāvinātājs ir citas dalībvalsts rezidents, jo nodokļa uzlikšanas rezultātā tiek samazināta dāvinājuma vērtība (skat. Tiesas spriedumus, 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, un 2014. gada 4. septembris, Komisija/Vācija, C-211/13, EU:C:2014:2148, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 31 No tā izriet, ka valsts tiesību normas, kas attiecas uz dāvinājuma nodokli, vienmēr tad ir pretrunā kapitāla brīvai aprītei, ja ārvalstu kapitāls, pamatojoties uz to, ka nav iespējams atskaitīt izdevumus, vai formālu iemeslu dēļ, piemēram, īsāku noilguma termiņu dēļ, tiek vērtēts mazāk labvēlīgi vai augstāk nekā iekšzemes kapitāls, vai ja rezidentiem ar neierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu, pamatojoties uz lielākām nodokļu atlaidēm vai zemākām nodokļu likmēm, ir jāmaksā mazāks nodoklis par vieniem un tiem pašiem iegādes darījumiem nekā personām ar ierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu (skat. *Hessisches FG* spriedumu, 2019. gada 7. marts, 10 K 541/17, *EFG* 2019, 930).
- 32 Šajā gadījumā ar tiesību normu *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmajā teikumā tiek pamatotas tiesības uz nodokļa atvieglojumu gadījumā, ja rezidents izveido ģimenes fondu, kura juridiskā adrese atrodas valsts teritorijā, no nodokļa aprēķina bāzes atskaitot lielāku nodokļa atlaidi un piemērojot zemāku nodokļa likmi.
- 33 Attiecīgi šī tiesiskā regulējuma sekas ir tādas, ka dāvinājums fondam, kura juridiskā adrese un vadība ir Lihtenšteinā un kura labuma guvēji, kā tas ir šajā gadījumā, ir tikai tiešās līnijas pēcnācēji, Vācijā tiek aplikts ar lielāku dāvinājuma

nodokli nekā tad, ja attiecīgais dāvinājums tiktu veikts fondam, kura juridiskā adrese ir Vācijā.

- 34 Tādējādi iekšzemes fondam salīdzinājumā ar fondiem, kuru juridiskā adrese ir ārvalstīs, – pie citādi vienādiem nosacījumiem – ir pastāvīgi lielāki finanšu līdzekļi. Šāds nelabvēlīgs stāvoklis likviditātes ziņā, kas rodas pārrobežu situācijā, rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu (skat. spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Senātam ir šaubas, vai šo kapitāla aprites ierobežojumu, kas izriet no *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmā teikuma, var attaisnot saskaņā ar Savienības tiesībām (skat. spriedumu, 2009. gada 11. jūnijs, Komisija/Nīderlande, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot savu nodokļu tiesību aktu atbilstošos noteikumus, kuros ir nošķirti nodokļu maksātāji, kas atrodas atšķirīgā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai vietu, kurā ir ieguldīts to kapitāls. Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri (skat. Tiesas spriedumus, 2008. gada 17. janvāris, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20; 2008. gada 11. septembris, *Eckelkamp u.c.*, C-11/07, EU:C:2008:489; 2008. gada 11. septembris, *Arens–Sikken*, C-43/07, EU:C:2008:490; 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, kā arī 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds u.c.*, C-480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Tādēļ Tiesa ir nospriedusi, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. Tādējādi, lai valsts tiesību normas nodokļu jomā varētu tikt uzskatītas par saderīgām ar LESD normām par kapitāla brīvu apriti, ir nepieciešams, lai no tā izrietošā atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai arī to pamatotu primāri vispārējo interešu apsvērumi (skat. Tiesas spriedumus, 2004. gada 7. septembris, *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484; 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216; 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds u.c.*, C-480/16, EU:C:2018:480, kā arī 2022. gada 17. marts, *AllianzGI–Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193).
- 38 Kapitālas nodošanas apliekamība ar nodokli, pamatojoties uz [fonda] dibināšanas aktu saskaņā ar *ErbStG* 7. panta 1. punkta 8. apakšpunktu, attiecas gan uz iekšzemes fondiem, gan uz šajā lietā notikušo Lihtenšteinas fonda izveidi. Līdz ar to situācijas ir objektīvi salīdzināmas (skat. arī *Hessisches FG* spriedumu, 2019. gada 7. marts, 10 K 541/17, *EFG* 2019, 930).
- 39 Iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai pastāv primāri vispārējo interešu apsvērumi, kas attaisno kapitāla brīvas aprites ierobežojumu saskaņā ar *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmo teikumu.



- 40 Primārs vispārējo interešu apsvērumus cita starpā ir vajadzība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību. Saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai argumentu, kurš balstīts uz šādu attaisnojumu, varētu pieņemt, ir jākonstatē tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju ar konkrētu nodokļu maksājumu (skat. Tiesas spriedumus, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138; 2004. gada 7. septembris, *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484; 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, kā arī 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Tiesa ir atzinusi nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību, ja attiecīgo nodokļu režīmu struktūra atspoguļo simetrisku loģiku, proti, pastāv tieša, personiska un materiāla saikne starp abiem attiecīgajiem nodokļu režīmiem un savstarpēji tie ir loģiski ekvivalenti (skat. Tiesas spriedumu, 2008. gada 23. oktobris, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee–Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Turklāt šādam valsts tiesiskajam regulējumam ir jābūt piemērotam, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu, un tas nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (šajā nozīmē skat. Tiesas spriedumus, 2013. gada 17. oktobris, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662; 2014. gada 4. septembris, Komisija/Vācija, C-211/13, EU:C:2014:2148, un 2016. gada 26. maijs, Komisija/Grieķija, C-244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Ir apšaubāms, vai šie nosacījumi ir izpildīti attiecībā uz *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmo teikumu un *ErbStG* 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktu.
- 44 Lai varētu novērtēt ar attiecīgajiem noteikumiem izvirzīto mērķi, vispirms ir jāaplūko *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmajā teikumā paredzētās nodokļu kategorijas privilēģijas un *ErbStG* 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā paredzētā kompensējošā mantojuma nodokļa izstrādes vēsture.
- 45 Abi noteikumi to pašreizējā redakcijā tika ieviesti vienlaikus ar 1974. gada Likumu par reformu. Izstrādes vēsture liecina, ka likumdevējs ir pieņēmis, ka priekšrocības, kuras sniedz nodokļu kategorijas privilēģija, tiks kompensētas ar kompensējošā mantojuma nodokļa negatīvo ietekmi. Ieviešot kompensējošo mantojuma nodokli, likumdevēja mērķis bija nodibinājumu struktūras attiecībā uz mantojuma nodokļa uzlikšanu standartizēti pielīdzināt dabiskajai mantošanas kārtībai, piemērojot periodisku mantojuma nodokli. Tomēr to tas varēja reglamentēt tikai attiecībā uz iekšzemes ģimenes fondiem. Attiecībā uz ārvalstu ģimenes fondiem Vācijas likumdevējam nebija un nav iespējas iekasēt kompensējošo mantojuma nodokli.
- 46 Ņemot vērā iepriekš minēto, senāts uzskata, ka likumdevējs ir iecerējis to izveidēt atbalstīt tikai iekšzemes ģimenes fondus, uz kuriem vēlāk attieksies periodiskā nodokļa uzlikšana (skat. *ErbStG* 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktu).

- 47 Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas, vai šis likumdošanas mērķis ir pietiekams, lai apstiprinātu tiešu, personisku un materiālu saikni starp nodokļu kategorijas privilēģiju un kompensējošo mantojuma nodokli, kā to pieprasa Tiesa attiecībā uz pieņēmumu par saskaņotību.
- 48 Pret to it īpaši varētu liecināt tas, ka, ņemot vērā salīdzinoši ilgo 30 gadu laikposmu, ne katrs iekšzemes ģimenes fonds obligāti turpina pastāvēt šajā laikposmā un ka fonda kapitāls šajā laikposmā var neprognozējami mainīties.
- 49 Ņemot vērā šīs neskaidrības saistībā ar ģimenes fonda vēlāku aplikšanu ar nodokli pēc būtības un apmēra, senātam ir šaubas, vai to var uzskatīt par loģisku ekvivalentu radītajai priekšrocībai ģimenes fonda izveides brīdī.
- 50 Citus primārus vispārējo interešu apsvērumus LESD 65. panta 2. punkta izpratnē, kas objektīvi attaisnotu ierobežojumu, senāts nesaskata.