Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MANUELA KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [*MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA*]

SECINĀJUMI,

sniegti 2025. gada 13. martā [1]

Lieta C-142/24

Familienstiftung

pret

Finanzamt Köln-West

(*Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pants – LESD 63. pants – Kapitāla brīva aprite – Mantojuma un dāvinājuma nodoklis – Bezatlīdzības kapitāla nodošanas *inter vivos* ģimenes fonda izveidošanai aplikšana ar nodokli – Ģimenes fonds ar juridisko adresi Lihtenšteinā – Dāvinājuma nodokļa iekasēšana Vācijā – Nelabvēlīgs nodokļu režīms ārvalstu ģimenes fondam – Attaisnojums – Primāri vispārējo interešu apsvērumi – Nodokļu sistēmas saskaņotība – Kompensējošais mantojuma nodoklis – Samērīgums

1. Vācijas tiesībās ir atļauta ģimenes fondu izveidošana ģimenes vai vairāku ģimeņu interesēs. Ja dibinātājs ir Vācijas rezidents, kapitāla nodošana, lai izveidotu kādu no šiem fondiem ar dibināšanas aktu *inter vivos*, ir apliekama ar dāvinājuma nodokli gan tad, ja tas ir izveidots Vācijā, gan tad, ja ir izveidots citā valstī.

2. Ģimenes fondam, kuru ārvalstī ir izveidojis Vācijas rezidents, tiek piemērots nelabvēlīgāks nodokļu režīms nekā Vācijā izveidotam fondam. Kā norāda Vācijas iestādes, šīs atšķirības pamatā ir tas, ka šīs dalībvalsts ģimenes fondi ik pēc trīsdesmit gadiem maksā "kompensējošo mantojuma nodokli", kas nenotiek ārvalstīs dibinātu ģimenes fondu gadījumā.

3. Iesniedzējtiesai ir jāatrisina strīds starp ģimenes fondu, ko Lihtenšteinā ir dibinājusi persona, kas ir Vācijas rezidente, un Vācijas nodokļu iestādēm. Lai to atrisinātu, tā vēlas zināt, vai šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktos attiecībā uz dāvinājuma nodokli tiek ievērota kapitāla brīva aprite, kas atzīta 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu [2] 40. pantā.

[1] Oriģinālvaloda – spāņu.

[2] OV 1994, L 1, 3. lpp. (turpmāk tekstā – "EEZ līgums"). Šā līguma līgumslēdzēja puse kopš 1995. gada 1. maija ir tostarp Lihtenšteinas Firstiste (EEZ Padomes Lēmums Nr. 1/95 (1995. gada 10. marts) par Eiropas Ekonomikas zonas līguma stāšanos spēkā attiecībā uz Lihtenšteinas Firstisti (OV 1995, L 86, 58. lpp.)).

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Starptautiskās tiesības. EEZ līgums

4. Tā 40. pantā ir paredzēts:

"Šā līguma ietvaros nav ierobežojumu starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo [Eiropas Kopienu] dalībvalstīs vai [Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA)] valstīs, kā arī nav nekādas diskriminācijas pušu pilsonības, dzīvesvietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šā līguma XII pielikumā ir izklāstīti noteikumi šā panta ieviešanai."

5. XII pielikumā "Brīva kapitāla aprite" ir atsauce uz Padomes Direktīvu 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) par Līguma 67. panta īstenošanu [3].

B. Savienības tiesības. Direktīva 88/361

6. Saskaņā ar tās 1. pantu:

"1. Neietekmējot turpmākos noteikumus, dalībvalstis atceļ kapitāla aprites ierobežojumus personām, kas ir dalībvalstu rezidenti. Lai sekmētu šīs direktīvas piemērošanu, kapitāla aprites klasificē saskaņā ar I pielikumā ietverto nomenklatūru.

[..]."

7. Direktīvas I pielikumā ir ietverta 1. pantā minēto kapitāla aprites tipu nomenklatūra. XI punkta par "Personīgā kapitāla apriti" B apakšpunktā ir ietvertas "Dāvanas un piešķīrumi".

C. Vācijas tiesības. ErbStG [4]

8. *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Mantojuma nodokļa un dāvinājuma nodokļa likums; turpmāk tekstā – "*ErbStG*") 1. panta ("Darījumi, kas apliekami ar nodokli") 1. punkta 2. apakšpunktā ir noteikts, ka ar nodokli ir apliekami dāvinājumi *inter vivos*.

9. Saskaņā ar *ErbStG* 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktu attiecīgais likums attiecas arī uz fonda kapitālu, ja vien fonds ir izveidots galvenokārt vienas vai vairāku ģimeņu interesēs, ar trīsdesmit gadu intervāliem.

10. Saskaņā ar tā 2. pantu ("Personīgs nodokļa maksāšanas pienākums") nodoklis ir jāmaksā:

– attiecībā uz visu nododamo mantu: 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā paredzētajos gadījumos – ja dāvinātājs dāvinājuma izdarīšanas brīdī ir rezidents (*Inländer*). Par rezidentiem uzskata tostarp fiziskas personas, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir valsts teritorijā;

[3] OV 1988, L 178, 5. lpp.

[4] Redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar 2011. gada 7. decembra Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Likums, ar kuru transponē Piedziņas direktīvu un groza nodokļu tiesību normas (BeitrRLUmsG); BGBl 2011 I, 2592. lpp.).

– 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā paredzētajos gadījumos – ja fonda juridiskā adrese vai vadība ir valsts teritorijā.

11. Saskaņā ar likuma 7. panta (“Dāvinājumi *inter vivos*”) 1. punkta 8. apakšpunktu par dāvinājumu *inter vivos* ir uzskatāma kapitāla nodošana, pamatojoties uz dibināšanas aktu *inter vivos*.

12. Saskaņā ar tā 9. panta (“Nodokļa iekasējamības gadījums”) 1. punkta 4. apakšpunktu nodoklis kļūst iekasējams 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā noteiktajos gadījumos ar trīsdesmit gadu intervāliem no pirmās kapitāla nodošanas fondam.

13. Likuma 15. panta (“Nodokļu kategorijas”) 1. punktā ir konkretizēti kritēriji, lai atkarībā no personiskās saiknes, kas pastāv starp mantojuma saņēmēju un nelaiķi vai dāvinātāju, noteiktu šādas nodokļu kategorijas:

– I nodokļu kategorijā ir ietverts laulātais un faktiskais dzīvesbiedrs; bērni un pabērni; bērnu un pabērnu bērni; un augšupējie radinieki mantojuma vajadzībām;

– II nodokļu kategorijā ir ietverti augšupējie radinieki, ja viņi nepieder pie I nodokļu kategorijas; brāļi un māsas; brāļu un māsu pirmās pakāpes lejupējie radinieki; viena no vecākiem laulātais; znoti un vedeklas; svaiņi; šķirtais laulātais un bijušais faktiskais dzīvesbiedrs;

– III nodokļu kategorijā ir ietverti visi pārējie labuma guvēji un dāvinājumi ar uzlikumu.

14. Tā 15. panta 2. punktā ir noteikts, ka attiecībā uz fondiem, kas ir paredzēti 7. panta 1. punkta 8. apakšpunktā, piemērojot nodokli, ir jāņem vērā radniecības saikne starp labuma guvēju, kuram saskaņā ar fonda dibināšanas aktu ir vistālākā radniecības pakāpe, un mantojuma atstājēju vai dāvinātāju, ja vien fonds ir dibināts valsts teritorijā galvenokārt vienas vai vairāku ģimeņu interesēs.

15. Tā 16. panta (“Nodokļa atlaides”) 1. punktā ir noteikti minimālie atbrīvojumi, kas ir atskaitāmi no nodokļa bāzes gadījumos, kad ir pienākums pilnībā maksāt nodokli, ja nodošana ir notikusi par labu:

1. laulātajam un faktiskajam dzīvesbiedram – 500 000 EUR;

2. bērniem I nodokļa kategorijas 2) apakšpunkta nozīmē un I nodokļu kategorijas 2) apakšpunktā paredzēto mirušo bērnu bērniem – 400 000 EUR;

3. I nodokļu kategorijas 2) apakšpunktā paredzēto bērnu bērniem – 200 000 EUR;

4. pārējām I nodokļu kategorijas personām – 100 000 EUR;

5. II nodokļu kategorijas personām – 20 000 EUR;

[..]

7. pārējām III nodokļu kategorijas personām – 20 000 EUR.

16. Tā 19. pants ("Nodokļa likmes") reglamentē nodokļa likmes atbilstoši nodokļu kategorijām un ar nodokli apliekamā īpašuma vērtībai. I kategorijai likmes ir no 7 % līdz 30 %; II kategorijai no 15 % līdz 43 % un III kategorijai no 30 % līdz 50 %.

II. Fakti, tiesvedība pamatlietā un prejudiciālais jautājums

17. 2014. gadā Y (turpmāk tekstā – "dibinātāja"), Vācijas rezidente, izveidoja ģimenes fondu Lihtenšteinā saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem.

18. Saskaņā ar tā 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.

19. Dibinot fondu, dibinātāja piešķīra tam kapitālu, ar kuru fonds ieguva pilnīgas un beznosacījuma tiesības brīvi rīkoties. Dibinātājai vairs nebija tiesību rīkoties ar kapitālu, nebija iespējas pieprasīt kapitāla pilnīgu vai daļēju atpakaļnodošanu.

20. 2015. gada 16. aprīlī fonds paziņoja par darījumu *Finanzamt Köln-West* (Rietumķelnes Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – "Nodokļu administrācija") un iesniedza dāvinājuma nodokļa deklarāciju.

21. Tā kā fonds būtībā bija izveidots dibinātājas ģimenes interesēs, fonds apgalvoja, ka dāvinājuma nodokļa aprēķināšanai bija jāņem vērā tā labuma guvēju radniecības saikne ar dibinātāju, kuram saskaņā ar statūtiem ir vistālākā radniecības pakāpe. Saskaņā ar šo kritēriju bija jāpiemēro I kategorijas radiniekiem atbilstoša nodokļa atlaide un nodokļa likme (tā saucamās "nodokļu kategoriju privilēģija").

22. 2018. gada 22. novembrī Nodokļu administrācija šo viedokli noraidīja. Tā argumentēja šādi:

– lai nodokļu kategoriju privilēģiju varētu piemērot ģimenes fondiem, fondam ir jābūt izveidotam Vācijā. Ja tā nav, tiesību aktos ir noteikts, ka ir jāpiemēro kritēriji, kas atbilst III nodokļu kategorijai, un tas nozīmē mazāku nodokļa atlaidi un augstāku nodokļa likmi;

– atšķirīgo attieksmi attaisno vajadzība saglabāt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību. Nodokļu kategoriju privilēģija, kas ir piešķirta, izveidojot iekšzemes ģimenes fondu, ir pamatota ar to, ka šiem fondiem ik pēc trīsdesmit gadiem tiek piemērots kompensējošais mantojuma nodoklis. Ārvalstīs reģistrēts ģimenes fonds šāda veida nodokli nemaksā.

23. 2018. gada 19. decembrī fonds iesniedza sūdzību Nodokļu administrācijai, kas to noraidīja 2021. gada 6. janvārī.

24. 2021. gada 5. februārī fonds cēla prasību *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija), aizstāvot nostāju, ka tam ir piemērojama I nodokļu kategoriju privilēģija, pat ja fonds ir izveidots ārvalstīs. Kā tas apgalvoja, pretējā gadījumā nepamatoti tiktu pārkāptas kapitāla brīvas aprites tiesības.

25. Šajos apstākļos *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) uzdod Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai [..] [EEZ līguma] 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 *inter vivos* ārvalstu fondam, pamatojoties uz dibināšanas aktu, tiek piemērota pat tad, ja fonds būtībā ir izveidots vienas vai vairāku 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 (mantojuma atstājēju), kā rezultātā iekšzemes ģimenes fonda gadījumā tiek piemērota labvēlīgāka – I vai II nodokļu kategorija?"

III. Tiesvedība Tiesā

26. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika reģistrēts 2024. gada 23. februārī.

27. Rakstveida apsvērumus ir iesniedzis fonds prasītājs, Vācijas valdība un Eiropas Komisija.

28. Tiesa neuzskatīja par nepieciešamu rīkot tiesas sēdi.

IV. Izvērtējums

29. Savā analīzē izmantošu metodi, ar kuru Tiesa ir vairākkārtīgi analizējusi prejudiciālos jautājumus, kas izvirzīti lietās, kuras ir līdzīgas šai lietai. Tās darbības metodei pa posmiem un stadijām ir raksturīgi vispirms identificēt piemērojamo brīvību un tās iespējamo ierobežojumu. Otrajā posmā tiek salīdzinātas attiecīgās situācijas, lai noteiktu, vai tajās ir bijusi atšķirīga attieksme, kas prasa sīki izpētīt to reglamentējošās valsts tiesību normas. Visbeidzot, tiek pārbaudīti iespējamie attaisnojumi, kas balstās uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, un attiecīgo brīvību ierobežojošo valsts pasākumu samērīgums.

A. Piemērojamā brīvība

30. Iesniedzējtiesa lūdz Tiesai izlemt, vai attiecīgās Vācijas tiesību normas ir saderīgas ar EEZ līguma 40. pantu par brīvu kapitāla apriti. Savukārt Vācijas valdība apgalvo, ka pārbaude būtu jāveic no brīvības veikt uzņēmējdarbību viedokļa.

31. Vācijas valdības viedoklis:

– nododot kapitālu ģimenes fonda izveidošanai, atšķirībā no klasiskā dāvinājuma, priekšplānā ir nevis kapitāla nodošana kā tāda, bet gan fonda izveidošana;

– EEZ līguma 31. pantā paredzētā brīvība veikt uzņēmējdarbību garantē tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus Lihtenšteinā. Uzņēmējdarbības jēdziens šā panta izpratnē, kā arī LESD 49. panta izpratnē ir jāinterpretē plaši. Tādējādi fonda dibināšana var ietilpt arī brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā;

– ģimenes fonda gadījumā fondam nodotais ģimenes kapitāls juridiski kļūst neatkarīgs ar mērķi gūt ienākumus, ko saņem ģimenes locekļi. Tādējādi ģimenes fonda izveidošanu nevar uzskatīt tikai par kapitāla apriti, bet gan drīzāk par "ģimenes uzņēmumu". Tādēļ šim darījumam ir jāietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību (EEZ līguma 31. pants), nevis brīvas kapitāla aprites piemērošanas jomā.

32. Tomēr Vācijas valdība norāda, ka, neraugoties uz šaubām, tā "pamatosies uz principu, ka šis strīds attiecas uz kapitāla brīvu apriti", un ka tās turpmākie apsvērumi jebkurā gadījumā ir attiecināmi uz brīvību veikt uzņēmējdarbību [5].

33. Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka "[..], lai noteiktu, vai valsts tiesību akti ietilpst noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību vai arī noteikumu par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis" [6].

34. Taču tiesvedībā, kas ir šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā, strīds ir par Vācijas tiesību aktiem, kas reglamentē mantojuma un dāvinājuma nodokli. Šajos tiesību aktos kapitāla nodošana ģimenes fonda nodibināšanai ir kvalificēta kā dāvinājums (*ErbStG* 7. panta 1. punkta 8. apakšpunkts).

35. Dāvinājuma nodoklis kļūst iekasējams tieši par bezatlīdzības kapitāla nodošanu *inter vivos* vai nu apdāvinātajam, vai, kā tas ir šajā lietā, ģimenes fondam. Tas, ka šīs nodošanas dēļ rodas "ģimenes uzņēmums" ar juridiskas personas statusu, ir pakārtotas, vēlāk izrietošas sekas, kam būs savas nodokļu sekas.

36. No kapitāla brīvas aprites viedokļa nav starpības, vai atsaucas uz EEZ līguma 40. pantu vai uz LESD 63. pantu, jo tie abi aizsargā to pašu brīvību. Tiesa norāda:

– "Kaut arī ierobežojumi brīvai kapitāla apritei starp EEZ līgumslēdzēju valstu pilsoņiem ir jāvērtē attiecībā uz minētā līguma 40. pantu un XII pielikumu, šīm normām ir tāda pati piemērojamība kā pēc būtības identiskajiem EKL 56. panta noteikumiem [..]" [7];

– "Ar [LESD 63. panta 1. punktu] ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā. Kaut arī [LESD] nav definēts "kapitāla aprites" jēdziens, [..] Direktīvā 88/361 kopā ar tās pielikumā esošo nomenklatūru ir ietverta norāde šī jēdziena definēšanai [..]. Dāvanas un piešķirumi ir atrodami Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā ar nosaukumu "Personīgā kapitāla aprite"" [8];

– "Tāpat kā uz mantojuma nodokli, kas izpaužas kā mirušās personas atstātā īpašuma nodošana vienai vai vairākām personām un ietilpst tajā pašā I pielikuma sadaļā [..], arī uz nodokļa ieturēšanu no dāvinājumiem, vai tie būtu naudas, nekustamā īpašuma vai kustamas mantas dāvinājumi, tātad attiecas Līguma noteikumi par kapitāla apriti, izņemot gadījumus, kad attiecīgā darījuma veidojošie elementi ir atrodami tikai vienā vienīgā dalībvalstī" [9].

37. Iepriekš minētie elementi liek man piekrist iesniedzējtiesas viedoklim un uzskatīt, ka prejudiciālais jautājums ir jāanalizē no kapitāla brīvas aprites skatpunkta.

[5] Vācijas valdības rakstveida apsvērumu 46. punkts.

[6] Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, A (C-48/11, EU:C:2012:485), 17. punkts.

[7] Spriedums, 2009. gada 11. jūnijs, Komisija/Nīderlande (C-521/07, EU:C:2009:360), 33. punkts.

[8] Spriedums, 2011. gada 16. jūnijs, Komisija/Austrija (C-10/10, EU:C:2011:399), 24. punkts.

[9] Spriedums, 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), 20. punkts.

B. Ierobežojuma esamība

38. *ErbStG* 15. panta 2. punktā ir paredzēts, ka gadījumā, ja kapitāls tiek nodots iekšzemes ģimenes fonda izveidošanai, nodokļa kategorija tiek noteikta, ņemot vērā radniecības tuvumu (I un II kategorija).

39. Ārvalstīs izveidotie ģimenes fondi tomēr tiek iekļauti III nodokļu kategorijā, un tas nozīmē, ka tiem piemēro mazākas nodokļa atlaides un nosaka augstākas nodokļa likmes.

40. Attiecībā uz mantojuma nodokli, ar kuru tāpat kā dāvinājumus [10] apliek bezatlīdzības kapitāla nodošanu, Tiesa jau ir atzinusi šai lietai līdzīgus dalībvalsts tiesību aktus par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu [11].

41. Vācijas valdība atzīst, ka Vācijas nodokļu tiesiskais regulējums šajā jautājumā ietver kapitāla brīvas aprites ierobežojumu. Tā izklāsta savus argumentus četros soļos [12]:

– EEZ līguma 40. pantā ir vispārēji aizliegti kapitāla brīvas aprites ierobežojumi starp dalībvalstīm, kā arī starp dalībvalstīm un trešām valstīm;

– *ErbStG* 15. panta 2. punkta 1. apakšpunktā Vācijas ģimenes fonda izveidošanai ir noteikts samazināts nodokļu slogs, kura piemērošana ir izslēgta fondiem, kas ir izveidoti ārvalstīs. Aplūkojot to atsevišķi, šo ārvalstu fondu izveidošana ir pakļauta augstākam nodokļu slogam;

– šajā lietā ar attiecīgo *ErbStG* noteikumu ģimenes fonda ar juridisko adresi Lihtenšteinā izveidošana (kura labuma guvēji ir tikai radinieki tiešā lejupejošā līnijā) tiek aplikta ar lielāku nodokli nekā tad, ja attiecīgais dāvinājums tiktu veikts ar vienādiem nosacījumiem fondam, kura juridiskā adrese ir Vācijā;

– dāvinājuma vērtības samazinājums, kas izriet no Vācijas tiesību normas piemērošanas, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

42. Ņemot vērā šo Vācijas valdības nepārprotamo atzīšanu, kurā tā piekrīt Komisijai un fondam prasītājam, uzskatu, ka turpmāk to aplūkot nav nepieciešams.

43. Tādēļ var piekrist, ka atbilstoši Vācijas tiesiskajam regulējumam dāvinājuma nodokļa slogs ir atkarīgs no vietas, kurā ģimenes fondam atrodas vadība vai juridiskā adrese. Tā sekas ir tādas, ka dāvinājums tāda ģimenes fonda izveidošanai, kura juridiskā adrese ir Vācijā, tiek aplikts ar zemāku dāvinājuma nodokļa likmi, nekā tiek piemērota ģimenes fonda, kura juridiskā adrese ir Lihtenšteinā, izveidošanai, tādējādi šajā pēdējā minētajā gadījumā samazinot dāvinājuma vērtību.

44. Šajos apstākļos jāpārbauda, vai šādi noteikts kapitāla brīvas aprites ierobežojums var tikt attaisnots EEZ līguma 40. panta gaismā (kas *mutatis mutandis* ir līdzvērtīgs ar LESD 63. pantu).

[10] Šo saikni Tiesa izvērtē 2010. gada 22. aprīļa sprieduma *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) 20. punktā.

[11] Spriedums, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496), 19. punkts.

[12] Tās rakstveida apsvērumu 47.–50. punkts.

C. Ierobežojuma attaisnojums

45. Saskaņā ar iepriekš minēto metodi, pirmām kārtām, jāapskata attiecīgo situāciju salīdzināmība un attiecīgā gadījumā iespēja atšķirīgu attieksmi šajās situācijās attaisnot ar primāru vispārējo interešu apsvērumu [13].

46. Proti, "lai tāds valsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā kā pamatlietā varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to attaisnotu primāri vispārējo interešu apsvērumi" [14].

1. Situāciju salīdzināmība

47. Netiek apstrīdēts, ka Vācijas ģimenes fonda izveidošana ir apliekama ar dāvinājuma nodokli; tāpat apliekama ir arī ārvalstu ģimenes fonda izveidošana, ko ir veicis Vācijas rezidents. Pēdējā gadījumā aplikšana ar dāvinājuma nodokli notiek, pamatojoties uz vairākām, *ErbStG* normām, kas piemērotas kopsakarā:

– saskaņā ar 1. panta 1. punkta 2. apakšpunktu un 7. panta 1. punkta 8. apakšpunktu attiecīgi: i) dāvinājumi *inter vivos* ir apliekami ar nodokli; un ii) kapitāla nodošana *inter vivos* fonda izveidošanai ir uzskatāma par dāvinājumu *inter vivos* [15];

– lai gan saskaņā ar *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1. apakšpunktu ārvalstu ģimenes fonds neatbilst juridiskajiem nosacījumiem, lai rastos personīgs nodokļa maksāšanas pienākums, šis nodokļa maksāšanas pienākums rodas arī tad, ja dāvinājuma izdarīšanas brīdī dāvinātājs ir rezidents;

– *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1. apakšpunkta otrā teikuma a) punktā par rezidentiem tiek uzskatītas tostarp fiziskas personas, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir valsts teritorijā. Tā kā dibinātājas (dāvinātājas) domicils dāvinājuma izdarīšanas brīdī bija Vācijā, tai ir personīgs nodokļa maksāšanas pienākums [16].

48. Netiek apstrīdēts arī tas, ka šo normu piemērošanas rezultātā nodokļu slogs, kas ir uzlikts (Vācijas rezidenta īstenotu) fondu, kuriem juridiskā adrese ir ārvalstīs, izveidošanai, ir lielāks nekā fondu, kuru juridiskā adrese ir Vācijā, izveidošanas nodokļu slogs.

49. Tādēļ tā pati darbība (Vācijas rezidenta veikta kapitāla nodošana gan Vācijas, gan ārvalstu fonda izveidošanai) abos gadījumos rada Vācijas dāvinājuma nodokļa maksāšanas pienākumu. Tādējādi principā situācijas ir salīdzināmas.

50. Vācijas valdība tomēr norāda, ka iekšzemes ģimenes fonda situācija nav objektīvi salīdzināma ar ārvalstu ģimenes fonda situāciju. Tā uzskata, ka Vācijas likumdevējs varēja noteikt nodokļa privilēģiju iekšzemes ģimenes fondiem, lai kompensētu periodiski, apliekot ar to tikai iekšzemes ģimenes fondus, maksājamā kompensējošā mantojuma nodokļa nelabvēlīgās sekas.

[13] Spriedums, 2023. gada 12. oktobris, BA (Mantojums – Sociālo mājokļu politika Savienībā) (C-670/21, EU:C:2023:763), 56. punkts.

[14] Spriedums, 2015. gada 17. septembris, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (C-589/13, EU:C:2015:612), 58. punkts.

[15] Iesniedzējtiesas nolēmuma 38. punkts.

[16] Iesniedzējtiesas nolēmuma 41. punkts.

51. Nepiekrītu šim viedoklim, jo tas izslēgtu iespēju pārbaudīt, vai atšķirīga attieksme ir pamatbrīvības pārkāpums: Vācijas valdības viedokļa pieņemšana nozīmētu atzīt, ka atšķirīga attieksme pati par sevi ir situāciju nesalīdzināmības noteicošs elements. Šīs pašas valdības līdzīgu pamatojumu Tiesa jau ir noraidījusi, lemjot par citu strīdu saistībā ar *ErbStG* piemērošanu [17].

52. Lai noskaidrotu, vai attiecīgās situācijas ir salīdzināmas, ir jāņem vērā, kas rada galveno nodokļa maksāšanas pienākumu, lai kāda būtu personu, kurām ir jāmaksā nodoklis, rezidences vieta.

53. Attiecīgajā gadījumā šis ar nodokli apliekamais darījums (kapitāla nodošana ģimenes fonda izveidošanai, ko veic Vācijas rezidents) ir apliekams ar dāvinājuma nodokli saskaņā ar *ErbStG*, neatkarīgi no tā, vai ģimenes fonds ir izveidots attiecīgajā valstī vai Lihtenšteinā. Ar nodokli apliekamais darījums, kā jau teicu, abos gadījumos ir tas pats.

54. Citi nodokļa elementi, lai noteiktu, konkrētāk, nodokļu saistības (piemēram, nodokļa bāzes atlaides un nodokļa likme), nav būtiski, lai rastos nodokļu tiesiskās attiecības. Tie tikai palīdz pielāgot nodokļa samaksas saistību apmēru.

55. Iesniedzējtiesa apstiprina, ka aplūkotās situācijas ir salīdzināmas: "kapitāla 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" [18].

56. Faktiski prejudiciālais jautājums neattiecas uz viedokli par situāciju salīdzināmību, ko iesniedzējtiesa pieņem bez iebildumiem. Vienīgais, par ko šai tiesai ir šaubas un ko tā tieši pauž, ir tas, "vai pastāv primāri vispārējo interešu apsvērumi, kas attaisno kapitāla brīvas aprites ierobežojumu saskaņā ar *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmo teikumu" [19].

2. Atšķirīga attieksme salīdzināmās situācijās

57. Nodokļu saistību noteikšana *ErbStG* ir balstīta uz radniecības pakāpi starp dāvinātāju un dāvinājuma saņēmēju. Šajā ziņā 15. panta 1. punktā ir noteiktas trīs nodokļu kategorijas. I kategorijā ir ietverti tuvākie radinieki (tostarp bērni un mazbērni), II kategorijā tālākie radinieki un III kategorijā citas personas.

58. Nodokļu kategoriju, kas piemērojama ģimenes fonda izveidošanas gadījumā, nosaka *ErbStG* 15. panta 2. punkts, pamatojoties uz radniecības saikni starp labuma guvēju, kuram ir vistālākā radniecības pakāpe (saskaņā ar dibināšanas aktu) un dibinātāju. Tomēr šis noteikums attiecas tikai uz ģimenes fondiem, kas izveidoti Vācijas teritorijā.

[17] Spriedums, 2023. gada 12. oktobris, BA (Mantojums – Sociālo mājokļu politika Savienībā) (C-670/21, EU:C:2023:763), 64. punkts: "[..] neskarot pārbaudi par pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma iespējami pamatoto raksturu saistībā ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, atzīstot, ka situācijas nav salīdzināmas tikai tādēļ, ka aplūkotais nekustamais īpašums atrodas trešā valstī, kas nav EEZ līguma līgumslēdzēja valsts, lai gan LESD 63. panta 1. punktā tieši ir aizliegti pārrobežu kapitāla aprites ierobežojumi, šai tiesību normai tiktu atņemts tās saturs".

[18] Iesniedzējtiesas nolēmuma 63. punkts.

[19] Iesniedzējtiesas nolēmuma 64. punkts.

59. Atšķirīga attieksme pret iekšzemes ģimenes fondiem un ārvalstu fondiem rodas, jo valsts tiesību norma tām nosaka dažādas nodokļa kategorijas. Ciktāl tas attiecas uz šo lietu, ģimenes fondam, kura juridiskās adrese ir Lihtenšteinā, piemēro III nodokļu kategoriju (citu personu kategorija) I nodokļu kategorijas vietā, kāda tam pienāktos, ja tas būtu izveidots Vācijā. Tādēļ dibinātājas attiecībām ar viņas radiniekiem šajā ziņā nav nozīmes.

60. Gala rezultāts ir tāds, ka ārvalstu ģimenes fondam ir jāmaksā augstāka nodokļa likme, pamatojoties uz diviem apstākļiem:

– aprēķinot nodokļa bāzi, tas saņem tikai III kategorijas nodokļu maksātājiem paredzētās atlaides, kas ir ievērojami zemākas nekā I kategorijas atlaides [20];

– attiecībā uz šai bāzei piemērojamo nodokļa likmi: III kategorijā ietvertie nodokļa maksātāji maksā augstāku likmi nekā I kategorijas nodokļa maksātāji [21].

61. Iesniedzējtiesa apstiprina, ka valsts tiesībās ir atšķirīga attieksme iepriekš izklāstītajā nozīmē pret Vācijā Vācijas pilsoņu izveidotiem fondiem pretstatā fondiem, kurus tie paši Vācijas rezidenti ir izveidojuši EEZ valstī [22]. Tā papildus norāda, ka Konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu starp Vāciju un Lihtenšteinu [23] neatvieglo šo situāciju [24].

3. Nodokļu sistēmas saskaņotība

62. Vācijas valdība attaisno attiecīgo tiesību aktu ar vajadzību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību. Tā pamatojas uz to, ka iekšzemes ģimenes fondi atšķirībā no ārvalstu ģimenes fondiem ik pēc trīsdesmit gadiem ir apliekami ar kompensējošo mantojuma nodokli.

63. Kā norāda iesniedzējtiesa [25], ar attiecīgo normu Vācijas likumdevējs:

– "ir pieņēmis, ka priekšrocības, kuras sniedz nodokļu kategoriju 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" [26].

[20] *ErbStG* 10. pantā ir ņemtas vērā atlaides (minimālie atbrīvojumi), kas ir paredzētas 16. pantā nodokļa bāzes aprēķināšanai. Tā kā nav precīzākas informācijas, šķiet, ka šajā lietā nodokļa bāzes samazinājums būtu 20 000 EUR (III kategorija) 200 000 EUR vietā (I kategorija bērnu bērniem).

[21] Saskaņā ar *ErbStG* 19. pantu III kategorijai piemērojamā nodokļa likme vērtībai līdz 75 000 EUR būtu 30 % I kategorijas 7 % vietā.

[22] Iesniedzējtiesas nolēmuma 37.–47. punkts.

[23] 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 (*BGBl.* 2012 II, 1462. lpp.).

[24] Iesniedzējtiesas nolēmuma 46. un 47. punkts.

[25] Iesniedzējtiesa sīki analizē gan nodokļu kategoriju privilēģijas (*ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmais teikums), gan kompensējošā mantojuma nodokļa (tā paša likuma 1. panta 1. punkta 4. apakšpunkts), kas tika ieviesti vienlaikus 1974. gadā, priekšvēsturi un virzību parlamentā.

[26] Iesniedzējtiesas nolēmuma 76. punkts.

64. Iekšzemes ģimenes fondiem piešķirtā nodokļa priekšrocība (nodokļu kategoriju privilēģija) kompensētu nodokļu nelabvēlīgas sekas saistībā ar kompensējošā mantojuma nodokļa maksāšanu ik pēc trīsdesmit gadiem. Priekšrocība un nelabvēlīgas sekas attiecas uz nodokļu saistībām, kas izveidojušās ģimenē un tā paša veida nodoklim (šajā lietā – dāvinājuma nodoklim).

65. Vai ir konsekventi, ka šī simetrija starp priekšrocību un nelabvēlīgām sekām attiektos uz ģimenes fondiem, kurus ārvalstīs ir izveidojuši Vācijas rezidenti? Tā kā pēdējie minētie fondi nav apliekami ar kompensējošo mantojuma nodokli, vai ir konsekventi tos vienreizēji (izveidošanas brīdī) aplikt ar nodokļu slogu, kas ir tāds pats, no kura līdzvērtīgi Vācijas fondi nevar izvairīties?

66. Jau izklāstīju mehānismu, saskaņā ar kuru Vācijas likumdevējs ir ierobežojis nodokļa priekšrocību, to attiecinot tikai uz fondiem, kurus Vācijā ir izveidojuši šīs dalībvalsts rezidenti. Tagad šī priekšrocība ir jāizvērtē, ņemot vērā Tiesas judikatūru.

67. Tiesas vārdiem:

– "[..] vajadzība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var attaisnot Līgumā garantēto aprites brīvību ierobežojumu"[27];

– "tomēr [..], lai arguments, kas ir pamatots ar šādu attaisnojumu, būtu atbalstāms, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensēšanu ar konkrētu nodokļu atvilkumu [..], turklāt, izvērtējot šīs saiknes tiešo raksturu, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis"[28].

68. Kā norāda iesniedzējtiesa, pastāv šaubas, vai Vācijas likumdevēja paustais mērķis ir "[..] pietiekams, lai apstiprinātu tiešu, personisku un materiālu saikni starp nodokļu kategoriju privilēģiju un kompensējošo mantojuma nodokli, kā to pieprasa Tiesa attiecībā uz pieņēmumu par saskaņotību"[29]. Tās ieskatā, par pretargumentu "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"[30].

69. Šis arguments (trīsdesmit gadu termiņš, kas ir noteikts kompensējošā mantojuma nodokļa periodiskai iekasēšanai, un iespējamās kapitāla izmaiņas) ir dažu fonda prasītāja argumentu pamatā, kurš uzskata, ka atšķirīga attieksme nav attaisnota.

70. Tādējādi fonds prasītājs izvirza virkni argumentu, pamatojot savu viedokli, ko tas rezumē divos punktos: a) Vācijas tiesību normas neatbilstību EEZ līguma 40. pantam un LESD 63. pantam "nevar attaisnot ar nodokļu sistēmas saskaņotību" (rakstveida apsvērumu 6.–32. punkts); un b) "atšķirīgo nodokļu likmju starp ģimenes fondiem nesamērīgums" (šo pašu apsvērumu 33.–36. punkts)[31].

71. Analizēšu šos argumentus atsevišķi, vajadzības gadījumā saistot tos ar tikko izklāstītajām iesniedzējtiesas šaubām.

[27] Spriedums, 2013. gada 7. novembris, K (C-322/11, EU:C:2013:716), 65. punkts.

[28] Spriedums, 2013. gada 7. novembris, K (C-322/11, EU:C:2013:716), 66. punkts.

[29] Iesniedzējtiesas nolēmuma 77. punkts.

[30] Iesniedzējtiesas nolēmuma 77. punkta beigu daļa.

[31] Faktiski papildina ar trešo iedaļu (tā rakstveida apsvērumu 37. un 38. punkts) par Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA) tiesas judikatūru. Tomēr tajā tikai uzsvērts, ka normas par kapitāla brīvu apriti (EEZ līguma 40. pants), kas ir pēc būtības identiskas LESD (63. pants), ir jāinterpretē vienveidīgi. Šis vispārējais apgalvojums neietekmē konkrēto spriedumu par strīdu šajā lietā.

72. Fonds prasītājs:

– uzsver tiešās saiknes neesamību starp nodokļu priekšrocību un nodokļu nelabvēlīgām sekām pašām par sevi un ņemot vērā galīgo nodokļu slogu;

– uzsver nodokļu sistēmas saskaņotības izbeigšanos pēc Vācijas fondu tiesību reformas;

– min saskaņotības trūkumu starp kompensējošo mantojuma nodokli un nodokļa kategoriju privilēģiju;

– apgalvo, ka nav nepieciešamās kompensācijas starp nodokļa priekšrocības piešķiršanu un nodokļu maksājumu attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju un attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu kategoriju;

– balstās uz "ģimenes kapitāla aizsardzību, kas izriet no laulības un ģimenes aizsardzības";

– atsaucas uz "kompensācijas neesamību atkarībā no valsts";

– atsaucas uz "saskaņotības trūkumu, ņemot vērā *ErbStG* struktūru".

73. Analizējot šos argumentus [32], neņemšu vērā atsauces, kas ir ietvertas *Bundesverfassungsgericht* (Federālā konstitucionālā tiesa, Vācija) judikatūrā, jo šajā lietā tiek apspriesta *ErbStG* atbilstība Savienības tiesībām, nevis valsts tiesiskajam regulējumam.

74. Attiecībā uz *tiešo saikni* starp nodokļu priekšrocību (nodokļu kategoriju privilēģija) un nodokļu nelabvēlīgām sekām (kompensējošā mantojuma nodokļa maksāšana) [33], atbildot ir jāņem vērā normas mērķis un tas, ka tie abi skar to pašu nodokļu maksātāju attiecībā uz to pašu nodokli.

75. Mans viedoklis, kas sakrīt ar Vācijas valdības [34] un Komisijas [35] viedokli, ir tāds, ka šie nosacījumi šajā lietā ir izpildīti: ņemot vērā normas mērķi – vienu un otru ģimenes fondu situāciju vienādošana no nodokļu sloga skatpunkta, sakrīt nodokļu maksātājs (ģimenes fonds) [36] un pats nodoklis (ar ko apliek dāvinājumus).

76. Tomēr, kā uzsver iesniedzējtiesa, ir tiesa, ka laika atšķirība starp nodokļu priekšrocību un nodokļu nelabvēlīgām sekām ir ievērojama: nodokļa kategoriju privilēģija tiek piemērota dibināšanas brīdī, bet kompensējošais mantojuma nodoklis tiek maksāts pēc trīsdesmit gadiem.

77. Šī laika nobīde iespējami varētu saraut tiešo saikni starp nodokļu kategoriju privilēģijas piešķiršanu un kompensējošā mantojuma nodokļa maksājuma piemērošanu, ja tas attiektos uz nodokļu maksātājiem, kas nav ģimenes fondi, attiecībā uz kuriem aplikšana ar nodokli ir "savrupa

[32] Fonds prasītājs savos apsvērumos, iespējams, pamatoti atsevišķās iedaļās atkārto argumentus, ko jau ir paudis citās iedaļās.

[33] Fonda prasītāja rakstveida apsvērumu 7.–9. punkts.

[34] Vācijas valdības rakstveida apsvērumu 67.–69. punkts.

[35] Komisijas rakstveida apsvērumu 46. punkts.

[36] Kā norāda Komisija, prasību, lai tas būtu tas pats nodokļu maksātājs, mīkstina 2016. gada 30. jūnija sprieduma *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496) 37. punkts: "*ErbStG* 27. panta mērķis ir zināmā mērā samazināt [..] nodokļa slogu mantojumam, kas ietver īpašumu, kurš ir nodots tuvu radinieku starpā un kuram jau ir ticis piemērots nodoklis agrāk, daļēji novēršot nodokļu dubultu uzlikšanu šim īpašumam Vācijā īsā laikposmā. Ņemot vērā šo mērķi, [..] pastāv tieša saikne starp šajā pantā paredzēto mantojuma nodokļa samazinājumu un agrāko mantojuma nodokļa iekasēšanu, jo šī nodokļa priekšrocība un agrākā nodokļa iekasēšana attiecas uz vienu un to pašu nodokli, vienu un to pašu īpašumu un vienas un tās pašas ģimenes tuviem locekļiem".

un neparedzama”[37]. Turpretī uzskatu, ka tādiem ģimenes fondiem, kas izveidoti kā pamatlietā, ar mērķi kalpot vairākām paaudzēm[38], saglabājas tieša saikne, pielāgojot kompensējošā mantojuma nodokļa maksāšanu paaudžu maiņas ritmam ik pēc trīsdesmit gadiem[39].

78. Turklāt, izvērtējot šo priekšrocības/nelabvēlīgu seku attiecību esamību, Tiesa jau ir pieļāvusi zināmu elastīgumu laika ziņā, piemēram, atskaitot no kopējiem apliekamajiem ienākumiem apdrošināšanas iemaksas (priekšrocības), tas tiek kompensēts ar pensiju, mūža rentes vai kapitāla summu, kuras izmaksā apdrošinātāji, aplikšanu ar nodokli (nelabvēlīgas sekas)[40]. Līdzīgā nozīmē tā ir atzinusi tiešu saikni starp *ErbStG* reglamentēto mantojuma nodokļa samazinājumu un iepriekšēju mantojuma nodokļa iekasēšanu[41].

79. Attiecībā uz *nodokļu sistēmas saskaņotības izbeigšanos pēc Vācijas fondu tiesību reformas* fonds prasītājs apgalvo[42], ka kopš 2023. gada 1. jūlija Vācijas tiesiskajā regulējumā[43] ir atļauts izveidot ģimenes fondus, kuri darbojas mazāk par trīsdesmit gadiem. No tā (ka no šiem fondiem netiks iekasēts kompensējošais mantojuma nodoklis) izriet, ka tiek sarauta saikne starp nodokļa priekšrocību un kompensējošo mantojuma nodokli, kas ir jāmaksā ik pēc trīsdesmit gadiem.

80. Šim apgalvojumam eventuāli varētu būt zināma nozīme, ja šī tiesvedība attiektos uz fondiem, kas izveidoti pēc 2023. gada 1. jūlija, taču šajā gadījumā tā nav: fonds prasītājs tika izveidots 2014. gadā triju labuma guvēju paaudžu labā. Fonda izveidošanas brīdī tika objektīvi paredzēts, ka tā darbība ilgs vairāk nekā trīsdesmit gadus. Ir jāņem vērā arī tas, ka strīds, kas radies saskaņā ar 2014. gadā spēkā esošo tiesisko regulējumu, nav risināms, ņemot vērā 2021. gadā ieviestos fondu likuma grozījumus[44].

81. Attiecībā uz *saskaņotības trūkumu starp kompensējošo mantojuma nodokli un nodokļu kategoriju privilēģiju* fonda prasītāja viedoklis[45] ir balstīts uz iesniedzējtiesas minētajiem parlamentārajiem sagatavošanas darbiem, kā arī uz 2021. gadā pieņemto fondu regulējuma reformu.

82. Taču pati iesniedzējtiesa no 1974. gada *ErbStG* reformas izlaišanas caur parlamentu (kuras rezultātā abi noteikumi – attiecībā uz nodokļu kategoriju privilēģiju un attiecībā uz kompensējošo mantojuma nodokli – tika ieviesti vienlaikus) secina, ka, valsts likumdevēja ieskatā, “priekšrocības, kuras sniedz nodokļu kategoriju privilēģija, tiks kompensētas ar kompensējošā mantojuma nodokļa negatīvo ietekmi”[46]. Savukārt attiecībā uz 2021. gada fondu regulējuma reformas ietekmi pietiek ar norādi uz iepriekš minēto.

[37] Spriedums, 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661), 48. punkts. Attiecīgajā lietā tomēr netika aplūkots konkrēts tiesiskais regulējums par mantošanu vai dāvinājumiem.

[38] Ģimenes fondiem, kuru juridiskā adrese ir Lihtenšteinā, šķiet, paredzēts darboties ilgtermiņā, jo viens no to mērķiem ir saglabāt pārticību no paaudzes uz paaudzi. Skat. H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, “Liechtenstein family foundations and financial privacy”, *Trust and Trustees*, 16. sēj., Nr. 6, Oxford University Press, Oksforda, 2010, 476.–478. lpp.

[39] Ņemot vērā, ka pēc statistikas datiem paredzamais mūža ilgums Vācijā ir aptuveni astoņdesmit gadi (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Spriedumi, 1992. gada 28. janvāris, *Bachman* (C-204/90, EU:C:1992:35), un Komisija/Beļģija (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Spriedums, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496), kura 37. punkts ir citēts šo secinājumu 36. zemsvītras piezīmē.

[42] Tā rakstveida apsvērumu 10. un 11. punkts.

[43] 2021. gada 16. jūlija *Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes* (Likums par fondu tiesību unifikāciju un grozījumiem likumā par cilvēku infekcijas slimību profilaksi un kontroli; *BGBl.* I, 2947. lpp.).

[44] Ja eventuāli Vācijas tiesiskais regulējums nebija saskaņots kopš 2021. gada fondu regulējuma reformas, tas nenozīmē, ka tas tāds nebija 2014. gadā, uz kuru attiecas faktiskie apstākļi.

[45] Tā rakstveida apsvērumu 12.–14. punkts.

[46] Iesniedzējtiesas nolēmuma 76. punkts, kas ir citēts šo secinājumu 63. punktā.

83. Fonds prasītājs arī apgalvo, ka *nepastāv nepieciešamā kompensācija starp nodokļa priekšrocības piešķiršanu un nodokļu maksājumu attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju un attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu kategoriju* [47].

84. Ciktāl tā neatkārto iepriekšējos argumentus [48], šī *ErbStG* kritika ir balstīta uz to, ka neesot "precīzas" kompensācijas starp dāvinājuma nodokli, kas tiek samaksāts fonda izveidošanas brīdī, un kompensējošo mantojuma nodokli; to attiecīgās nodokļa bāzes laika gaitā var mainīties.

85. Neapšaubāmi matemātiskā vienādība ("precīza summa") ir grūti nodrošināma. Tomēr, tā kā ģimenes fondi var īstenot saimnieciskas darbības [49] un sasniegt rentabilitāti tādējādi, ka nākamās labuma guvēju paaudzes baudītu vismaz tādu pašu pārticības līmeni [50], likumdevējs var pamatoti pieņemt, ka sākotnējā dāvinājuma nodokļa bāze ir vismaz līdzvērtīga tai, kas tiks izmantota kā atskaites punkts kompensējošā mantojuma nodokļa aprēķinam nākotnē.

86. Tāpat fonds prasītājs apgalvo, ka no ekonomiskā viedokļa kompensējošais mantojuma nodoklis faktiski ir īpašs *īpašuma nodokļa* veids, un ka ar to kā dāvinājuma nodokli neapliek kapitāla nodošanu. Tādēļ tās esot dažādas nodokļu kategorijas.

87. Nodokļu kategoriju klasifikācija ir jānosaka katras valsts tiesībās. Šajā gadījumā iesniedzējtiesa nešaubīgi klasificē abus nodokļus kā vienādas kategorijas. No valsts tiesiskā regulējuma raksturojuma izriet, ka kompensējošais mantojuma nodoklis tiek piemērots juridiskai fikcijai, ka ik pēc trīsdesmit gadiem notiek kapitāla nodošana no paaudzes paaudzei.

88. Fonda prasītāja argumentos par *ģimenes kapitāla aizsardzību, kura izriet no laulības un ģimenes aizsardzības* [51], kas ir balstīti uz *Bundesverfassungsgericht* (Federālā konstitucionālā tiesa) lēmumiem, ir uzsvērts, ka netiekot izpildīti šīs tiesas noteiktie nosacījumi, lai aizsargātu laulības un ģimenes kapitāla turpinātību. Kā jau minēju, šādi argumenti neietekmē valsts tiesību normas atbilstības Savienības tiesībām analīzi.

89. Fonds prasītājs atsaucas arī uz *kompensācijas neesamību atkarībā no valsts* [52], lai uzsvērtu, ka šāda kompensācija (starp nodokļu kategoriju privilēģiju un kompensējošo mantojuma nodokli) ir jāpārbauda no pašas valsts skatpunkta, nevis balstoties uz "starptautiskiem apsvērumiem". Fonds uzskata, ka Vācijas nodokļu iestāde "netieši pārnes" nodokļu slogu uz ārvalstīm, kurās ir ģimenes fondu juridiskā adrese.

90. Tomēr, manā ieskatā, nav nekādu norāžu, ka attiecīgā *ErbStG* sistēma radītu netiešu nodokļu sloga pārnešanu uz citām valstīm, kas nav Vācija.

47 Tā rakstveida apsvērumu 15.–21. punkts.

48 Tas attiecas uz nodokļu maksātāja noteikšanu, un to jau pārbaudīju iepriekšējos punktos.

49 Vācijas valdība atzīst, ka ģimenes fondu mērķis ir gūt ienākumus ģimenes locekļiem (tās rakstveida apsvērumu 45. punkts). Ģimenes fondu uzņēmuma raksturu apstiprinot tas, ka to ienākumus apliek ar uzņēmumu ienākuma nodokli. Skat. Meinecke, P., "The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform", *Trust and Trustees*, 29. sēj., Nr. 6, Oxford University Press, Oksforda, 2023, 540.–552. lpp.

50 Skat. Haag, M., un Tischendorf, M., "The German family foundation: concept, legal framework, and taxation", *Trust and Trustees*, 26. sēj., Nr. 6, Oxford University Press, Oksforda, 2020, 534.–541. lpp.

51 Tās rakstveida apsvērumu 22. un 23. punkts.

52 Tās rakstveida apsvērumu 24. un 25. punkts.

91. Visbeidzot, fonds prasītājs uzsver *saskaņotības trūkumu, ņemot vērā ErbStG sistēmu*[53]. Izklāstot šo argumentu, tas paskaidro, ka *ErbStG* galvenā ideja ir nodrošināt vienādu attieksmi pret nodokļu priekšrocībām un nodokļu slogu neatkarīgi no nodokļu maksātāja domicila nodokļu vajadzībām vietas vai rezidences vietas. Ņemot vērā šo premisu, lai piešķirtu nodokļu privilēģiju tikai Vācijas ģimenes fondiem, būtu nepieciešams primāri apsvērumi gan no valsts tiesību, gan no Savienības tiesību skatpunkta. Tas uzskata, ka nepastāv šādi primāri apsvērumi, un šajā nolūkā nevar arī atsaukties uz LESD 65. pantu.

92. Šādi formulētam viedoklim ir apļveida raksturs, ja ar to mēģina pierādīt, tieši kādēļ primārie apsvērumi, kas izpaužas kā valsts nodokļu sistēmas saskaņotības nodrošināšana, neattiektos uz *ErbStG* normām, kas tiek piemērotas ģimenes fondiem.

4. Samērīgums

93. Attiecībā uz kapitāla brīvas aprites ierobežojumu samērīgumu Tiesa norāda, ka "šādai atšķirībai ir jābūt atbilstošai, lai sasniegtu noteikto mērķi, un tā nedrīkst būt augstāka, nekā ir nepieciešams šā mērķa sasniegšanai"[54].

94. Kā norāda fonds prasītājs, pat ja tiktu atzīts, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojums (atšķirīgas attieksmes nodokļu jomā pret vieniem un otriem fondiem dēļ) ir attaisnots, šāda atšķirība nebūtu samērīga.

95. Šajā ziņā tas secīgi norāda uz to, ka strīdīgais noteikums neļauj sasniegt tā mērķi[55], un uz iespējamību ieviest mazāk ierobežojošus pasākumus ar to pašu mērķi[56].

96. Kā norāda fonds prasītājs, attiecībā uz tāda mehānisma piemērotību, kas ar *ErbStG* ir pieņemts, lai nodrošinātu tā mērķu sasniegšanu, "ir iemesli šaubīties par to, ka atšķirīgas nodokļu likmes sekmē attiecīgo mērķi". Bet, izklāstot šo viedokli, tas tikai norāda, ka nepiemērotība izriet no tā, ka "valsts tiesiskais regulējums nenodrošina mērķa sasniegšanu saskanīgi un sistemātiski"[57], tādējādi atkal izvirzot to pašu iebildumu, kas jau tika analizēts.

97. Apgalvojumam, ka nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu var nodrošināt ar mazāk ierobežojošām normām, fonds prasītājs ierosina šādas alternatīvas: a) attiecināt kompensējošo mantojuma nodokli un nodokļu kategoriju privilēģiju uz ārvalstu ģimenes fondiem; b) pārveidot kompensējošo mantojuma nodokli par īpašuma nodokli; un c) pārveidot kompensējošo mantojuma nodokli par mērenu ikgadējo nodokli ar vienādu likmi iekšzemes un ārvalstu ģimenes fondiem to izveidošanas brīdī[58].

[53] Tās rakstveida apsvērumu 26.–32. punkts.

[54] Spriedums, 2016. gada 21. decembris, *Masco Denmark* un *Damixa* (C-593/14, EU:C:2016:984), 33. punkts.

[55] Tās rakstveida apsvērumu 34. punkts.

[56] Tās rakstveida apsvērumu 35. un 36. punkts.

[57] Tās rakstveida apsvērumu 34. punkts.

[58] Tās rakstveida apsvērumu 36. punkts.

98. Mans viedoklis, kas atkal sakrīt ar Komisijas viedokli [59], ir tāds, ka jebkura no šīm alternatīvām nozīmētu pieņemt, ka ģimenes fondi, kuru juridiskā adrese ir ārvalstīs, ciestu nodokļu nelabvēlīgas sekas, kas izriet no kompensējošā mantojuma nodokļa. Tomēr, tā kā Vācija kopš ģimenes fonda, kura juridiskā adrese ir ārvalstīs, izveidošanas brīža (un no attiecīgā kapitāla nodošanas brīža) zaudē savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz šo fondu, šādi risinājumi diez vai ir iespējami.

99. Tādējādi fonda prasītāja ierosinātās mazāk ierobežojošas alternatīvas saskaras ar to pašu problēmu: Vācija nevar ietekmēt ģimenes fondus, kuru juridiskā adrese ir ārvalstīs un kuri neietilpst tās kompetences nodokļu jomā īstenošanas jomā.

V. Secinājumi

100. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) jautājumiem ierosinu atbildēt šādi:

1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

tam nav pretrunā Eiropas Savienības dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas, nosakot dāvinājuma nodokli, ar ko ir apliekama šīs dalībvalsts rezidenta veikta tāda fonda izveidošana, kura juridiskā adrese ir Eiropas Ekonomikas zonas valstī, un lai saglabātu šāda regulējuma nodokļu sistēmas saskaņotību, uzliek tam apgrūtinošākus nodokļu nosacījumus nekā tie, kurus piemēro fonda izveidošanai minētajā dalībvalstī, kā simetrisku pretsvaru tam, ka fonds, kura juridiskā adrese ir ārvalstīs, netiek aplikts ar kompensējošo mantojuma nodokli, ar kuru savukārt apliek fondus, kuru juridiskā adrese ir šajā dalībvalstī.

[59] Tās rakstveida apsvērumu 47. punkts.