TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2025. gada 13. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprite – Mantojuma un dāvinājuma nodoklis – Nodokļa uzlikšana īpašuma nodošanai, kas veikta, izveidojot fondu *inter vivos* – Ģimenes fonds, kura juridiskā adrese ir Lihtenšteinā – Nodokļu režīma saskaņotība

Lietā C-142/24

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2023. gada 30. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2024. gada 23. februārī, tiesvedībā

Familienstiftung

pret

Finanzamt Köln-West,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], Tiesas priekšsēdētāja vietnieks T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda pirmās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši I. Ziemele (referente), A. Kumins [*A. Kumin*] un S. Žervazonī [*S. Gervasoni*],

ģenerāladvokāts: M. Kamposs Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Familienstiftung* vārdā – *A. Janzen*, *J. Luxem* un *J. Rehorst*, *Rechtsanwälte*,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *P.-L. Krüger*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *F. Behre* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2025. gada 13. marta tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Līgumu par Bulgārijas Republikas un Rumānijas dalību Eiropas Ekonomikas zonā (OV 2007, L 221, 15. lpp.) (turpmāk tekstā – "EEZ līgums"), 40. pantu.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp *Familienstiftung* – ģimenes fondu, kura juridiskā adrese un vadība atrodas Lihtenšteinā (turpmāk tekstā – "fonds"), – un *Finanzamt Köln-West* (Ķelnes Rietumu rajona Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – "nodokļu pārvalde") par dāvinājuma nodokļa summu, kas fondam jāmaksā par 2014. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

EEZ līgums

3 EEZ līguma mērķis saskaņā ar tā 1. pantu ir veicināt līgumslēdzēju pušu ekonomisko un tirdzniecības attiecību nepārtrauktu un līdzsvarotu stiprināšanu vienlīdzīgos konkurences apstākļos un vienu un to pašu noteikumu ievērošanu, lai izveidotu viendabīgu Eiropas Ekonomikas zonu (EEZ). Lai nodrošinātu šo mērķu sasniegšanu, asociācijas darbība saskaņā ar EEZ līguma noteikumiem ir saistīta citastarp ar kapitāla brīvu apriti.

4 EEZ līguma 6. pants paredz:

"Neskarot tiesu prakses attīstību nākotnē, šā līguma noteikumus – ciktāl tie ir pēc būtības līdzvērtīgi attiecīgajiem [LES] [..] noteikumiem, kā arī tiesību aktiem, kas pieņemti, piemērojot [šo Līgumu] – ieviešot un piemērojot interpretē saskaņā ar Eiropas [Savienības] Tiesas judikatūru līdz šā līguma parakstīšanas dienai."

5 Šā nolīguma 31. pantā paredzēts:

"1. Ievērojot šā līguma noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas EK dalībvalsts vai [Eiropas Brīvās Tirdzniecības Asociācijas (EBTA)] valsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā EK dalībvalstī vai EBTA valstī. Tas attiecas arī uz to, kā [Savienības] dalībvalstu vai EBTA valstu pilsoņi, kas veic uzņēmējdarbību kādā no šīm valstīm, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus pārējo Līgumslēdzēju Pušu teritorijā.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši uzņēmumus, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā šī uzņēmējdarbība notiek, ņemot vērā 4. nodaļas noteikumus.

2. Šā līguma VIII līdz XI pielikumā ir izklāstīti īpaši noteikumi attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību."

6 Šī līguma 40. pantā noteikts:

"Šā līguma ietvaros nav ierobežojumu starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo [Savienības] dalībvalstīs vai EBTA valstīs, kā arī nav nekādas diskriminācijas pušu pilsonības, dzīves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šā līguma XII pielikumā ir noteikumi šā panta ieviešanai."

7 EEZ līguma XII pielikumā "Brīva kapitāla aprite" ir norāde uz Padomes Direktīvu 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) par Līguma 67. panta īstenošanu [šis pants ar Amsterdamas līgumu ir atcelts] (OV 1988, L 178, 5. lpp.).

Direktīva 88/361

8 Atbilstoši Direktīvas 88/361 1. panta 1. punktam kapitāla aprites klasificē saskaņā ar šīs direktīvas I pielikumā ietverto nomenklatūru.

9 Starp Direktīvas 88/361 I pielikumā uzskaitītajiem kapitāla aprites veidiem XI sadaļā ir norādīta "Personīgā kapitāla aprite", kas ietver dāvanas [dāvinājumus] un piešķīrumus, kā arī mantojumus un novēlējumus [legātus].

Vācijas tiesības

10 2011. gada 7. decembra *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Mantojuma un dāvinājuma nodokļa likums), *Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften* (*Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG*) (Likums, ar ko transponē Atgūšanas direktīvu un groza nodokļu noteikumus) redakcijā (*BGBl.* I 2011, 2592. lpp.; turpmāk tekstā – "*ErbStG*"), 1. panta 1. punktā noteikts:

"Mantojuma nodokli (dāvinājuma nodokli) piemēro:

1. iegūšanai *mortis causa*;

2. dāvinājumiem *inter vivos*;

3. dāvinājumiem ar uzlikumu;

4. fonda mantai, ja tas galvenokārt ir izveidots ģimenes vai noteiktu ģimeņu interesēs, un tādas apvienības īpašumam, kuras galvenais mērķis ir piešķirt īpašumu ģimenes vai noteiktu ģimeņu interesēs, ik pēc 30 gadiem, skaitot no 9. panta 1. punkta 4. apakšpunktā noteiktā datuma."

11 *ErbStG* 2. panta 1. punkts formulēts šādi:

"Nodokļa maksāšanas pienākums rodas:

1. Attiecībā uz visu nodoto īpašumu (neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums) 1. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā paredzētajos gadījumos, ja mantojuma atstājējs nāves brīdī, dāvinātājs dāvinājuma dienā vai labumguvējs nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdī (9. pants) ir valstspiederīgais. Valstspiederīgie ir:
   a) fiziskas personas, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir valsts teritorijā;

[..].

2. Gadījumos, kas minēti 1. panta pirmās daļas 4. punktā, ja fonda vai apvienības vadība vai juridiskā adrese ir valsts teritorijā;

[..].”

12 *ErbStG* 7. panta 1. punktā noteikts:

“Par dāvinājumiem *inter vivos* uzskata:

[..]

8. Īpašuma nodošanu, pamatojoties uz fonda dibināšanas līgumu *inter vivos*. Iepriekš minētajam pielīdzina īpašuma masas izveidošanu vai piešķiršanu saskaņā ar ārvalsts tiesībām, lai iekļautu īpašumu.

[..]”

13 *ErbStG* 9. panta “Nodokļa iekasējamības gadījums” 1. punktā noteikts:

“Nodoklis jāmaksā:

[..]

2. Dāvinājumu *inter vivos* gadījumā: dāvinājuma izdarīšanas dienā;

[..]

4. 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā minētajos gadījumos – ik pa 30 gadiem, skaitot no dienas, kad kapitāls pirmo reizi nodots fondam vai apvienībai. Ja fondiem vai apvienībām īpašuma pirmreizējās nodošanas datums ir 1954. gada 1. janvāris vai agrāks datums, nodoklis pirmo reizi jāmaksā 1984. gada 1. janvārī. Fondiem un apvienībām, par kurām nodoklis pirmo reizi jāmaksā 1984. gada 1. janvārī, 30 gadu periodu aprēķina, sākot no minētās dienas.”

14 *ErbStG* 10. panta “Nodošana, kam uzliek nodokli” 1. punkts formulēts šādi:

“Saņēmēja iedzīvošanās tiek uzskatīta par nodošanu, kas apliekama ar nodokli, ja tā nav atbrīvota no nodokļa [..]. 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā minētajos gadījumos fonda vai apvienības kapitāls ir pakļauts īpašuma nodošanai.”

15 *ErbStG* 15. pantā noteikts:

“(1) Atkarībā no personiskās saiknes, kāda pastāv starp mantojuma saņēmēju un mantojuma atstājēju vai dāvinātāju, ir noteiktas trīs šādas nodokļa maksātāju kategorijas:

I nodokļa maksātāju kategorija:

1. laulātais vai kopdzīves partneris,

2. bērni un otra laulātā bērni,

3. 2. punktā minēto bērnu un otra laulātā bērnu lejupējie,

4. augšupējie – attiecībā uz mantojumu nāves gadījumā;

II nodokļa maksātāju kategorija:

1. augšupējie radinieki, ja vien tie neietilpst I nodokļa kategorijā,

2. brāļi un māsas,

3. brāļu un māsu pirmās pakāpes lejupējie radinieki,

4. viena no vecākiem laulātais,

5. znoti un vedeklas,

6. laulātā vecāki,

7. šķirtais laulātais un šķirto partnerattiecību partneris;

III nodokļa maksātāju kategorija:

visi pārējie labumguvēji un dāvinājumi ar uzlikumu.

[..]

(2) 3. panta 2. punkta 1. apakšpunktā un 7. panta 1. punkta 8. apakšpunktā paredzētajos gadījumos aplikšana ar nodokli ir balstīta uz radniecības saikni starp labumguvēju, 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. [..] 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā minētajos gadījumos 16. panta 1. punkta 2. apakšpunktā minēto atlaidi divkāršo; nodoklis tiek aprēķināts atbilstoši I nodokļa kategorijas procentuālajai daļai, kura attiektos uz pusi no īpašuma, kas apliekams ar nodokli.

[..]"

16 *ErbStG* 16. pantā "Atlaides" noteikts:

"(1) Neierobežota nodokļa maksāšanas pienākuma gadījumā (2. panta 1. punkta 1. apakšpunkts un 2. panta 3. punkts) no nodokļa atbrīvo šādu nodošanu:

1. laulātajam un dzīvesbiedram – 500 000 EUR;

2. bērniem I nodokļa maksātāju kategorijas 2. punkta izpratnē un mirušo bērnubērniem I nodokļa maksātāju kategorijas 2. punkta izpratnē – 400 000 EUR;

3. bērnubērniem I nodokļu kategorijas 2. punkta izpratnē – 200 000 EUR;

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

5. pārējām II nodokļu kategorijas personām – 20 000 EUR

[..]

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

17 *ErbStG* 19. pantā noteikts:

“(1) Mantojuma nodoklis tiek iekasēts ar šādām likmēm:

Ar nodokli apliekamā nodošanas vērtība (10. pants) līdz [..] EUR	Procentuālā daļa nodokļu kategorijā		
	I	II	III
75 000	7	15	30
300 000	11	20	30
600 000	15	25	30
6 000 000	19	30	30
13 000 000	23	35	50
26 000 000	27	40	50
vairāk par 26 000 000	30	43	50

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

18 Fondam, ko 2014. gadā Lihtenšteinā saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem izveidojusi dibinātāja Y, kura dzīvo Vācijā, ir juridiskas personas statuss, un tā mērķis ir veicināt un atbalstīt dibinātājas un viņas mirušā laulātā kopīgos pēcnācējus. Fonda diskrecionārie labumguvēji (adresāti) ir dibinātāja un viņas bērni, kā arī viņu abu bērni.

19 Dibināšanas brīdī fondam tika piešķirts īpašums, kuru tas varēja izmantot bez dibinātājas piekrišanas. Konkrētāk, fonda statūti un noteikumi, kas tos papildina, dibinātājai nepiešķir ne pilnvaras lemt par fonda īpašuma ieguldīšanu un izmantošanu, ne arī iespēju pieprasīt pilnīgu vai daļēju tā atpakaļatdošanu.

20 Iesniedzējtiesa norāda, ka fonda dibinātājas īpašuma nodošana fondam, pamatojoties uz 2014. gada fonda dibināšanas aktu, ir dāvinājums *inter vivos* *ErbStG* 7. panta 1. punkta 8. apakšpunkta izpratnē, kam tiek piemērots dāvinājuma nodoklis, piemērojot šī likuma 1. panta 1. punkta 2. apakšpunktu. Atbilstoši *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1. apakšpunktam šajā likumā paredzētais pienākums nodokļu jomā rodas it īpaši tad, ja dāvinājuma izdarīšanas brīdī dāvinātājs ir valsts valstspiederīgais. Atbilstoši *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1. apakšpunkta otrā teikuma a) punktam dibinātāja, kuras dzīvesvieta dāvinājuma izdarīšanas brīdī bija Vācijā, tika uzskatīta par šīs valsts valstspiederīgo. Atbilstoši *ErbStG* 9. panta 1. punkta 2. apakšpunktam pienākums maksāt nodokli radās īpašuma nodošanas dienā.

21 Ar 2015. gada 16. aprīļa vēstuli fonds informēja nodokļu pārvaldi par tā dibināšanu un iesniedza deklarāciju par dāvinājuma nodokli, norādot, ka tas galvenokārt ir dibināts dibinātājas ģimenes interesēs un ka tāpēc tam tostarp jāvar izmantot I nodokļa kategoriju, piemērojot *ErbStG* 15. panta 2. punktu. Fonda ieskatā šajā tiesību normā ietvertais nosacījums par ģimenes fonda dibināšanu "valsts teritorijā" nav jāņem vērā, jo tas apdraud kapitāla brīvu apriti EEZ līguma 40. panta izpratnē.

22 Ar 2018. gada 22. novembra lēmumu nodokļu pārvalde noteica dāvinājuma nodokli par 2014. gadu, neņemot vērā radniecības saikni starp labumguvējiem un dibinātāju. Lai aprēķinātu šo nodokli, tā piemēroja III nodokļa kategoriju un 30 % nodokļa likmi.

23 Tā kā fonda 2018. gada 19. decembrī iesniegto sūdzību nodokļu pārvalde noraidīja ar 2021. gada 6. janvāra lēmumu, fonds iesniedza pieteikumu *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa.

24 Šī tiesa norāda, ka, lai gan fonds atbilstoši tā mērķim un statūtiem ir ģimenes fonds *ErbStG* 15. panta 2. punkta pirmā teikuma izpratnē, šajā tiesību normā paredzētā nodokļa maksātāju kategoriju priekšrocība tam nav piemērojama, jo tas nav izveidots valsts teritorijā, proti, Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā. Šī priekšrocība tam būtu ļāvusi izmantot I nodokļa kategoriju, atskaitīt no dāvinājuma nodokļa aprēķina bāzes lielāku atlaidi dibinātājas mazbērniem atbilstoši *ErbStG* 16. panta 1. punkta 3. apakšpunktam un saņemt 19 % nodokļa likmi.

25 Iesniedzējtiesa uzskata, ka pastāv šaubas par nosacījuma par fonda dibināšanu valsts teritorijā saderību ar EEZ līguma 40. pantu. It īpaši šī tiesa šaubās par to, vai kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas izriet no tā, ka valsts teritorijā dibinātam fondam ilgtermiņā ir lielāki finanšu līdzekļi nekā fondam, kura juridiskā adrese ir ārvalstīs, var attaisnot ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību.

26 Minētā tiesa uzskata, ka no *ErbStG* 1. panta 1. punkta 4. apakšpunkta un *ErbStG* 15. panta 2. punkta rašanās vēstures var secināt, ka Vācijas likumdevējs ar mantojuma nodokļa reformu ir ieviesis nodokļu kategoriju priekšrocību, lai nākotnē ģimenes fonda īpašumu apliktu ar periodisku nodokli. Tādējādi Vācijas likumdevējs esot vēlējies izveidot saikni starp *ErbStG* 15. panta 2. punktā paredzēto nodokļa maksātāju priekšrocību un *ErbStG* 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā paredzēto mantojuma aizstājējnodokli, kas tiek iekasēts ik pēc 30 gadiem un aprēķināts par fondam vai apvienībai piešķirto īpašumu.

27 Šis likumdevējs esot balstījies uz principu, ka priekšrocības, kas piešķirtas, izmantojot nodokļu kategoriju priekšrocību, tiek izlīdzinātas ar nelabvēlīgajām sekām, kādas rada mantojuma aizstājējnodoklis. Pēdējā minētā nodokļa mērķis esot radīt vienlīdzīgus konkurences apstākļus fondiem un mantošanai parastā kārtībā, bet to varot iekasēt tikai no valsts ģimenes fondiem. Vācijas likumdevējam neesot iespējas paredzēt mantojuma aizstājējnodokli ārvalstu ģimenes fondiem. Tāpēc iesniedzējtiesa uzskata, ka minētā likumdevēja mērķis bija to izveides brīdī dot priekšroku tikai tiem valsts ģimenes fondiem, kuriem vēlāk tika piemērots minētais nodoklis.

28 Iesniedzējtiesai tomēr ir šaubas, vai šāds likumdošanas mērķis ir pietiekams, lai konstatētu, ka pastāv Tiesas judikatūrā prasītā tiešā, personiskā un materiālā saikne starp nodokļa maksātāju priekšrocību un mantojuma aizstājējnodokli, ņemot vērā neskaidrības par ģimenes fonda vēlāku aplikšanu ar nodokli – gan pēc būtības, gan apmēra ziņā –, jo valsts ģimenes fondi ne vienmēr pastāv 30 gadus un fonda īpašums šajā laikposmā varētu neprognozējami mainīties.

29 Šādos apstākļos *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [EEZ līguma] 40. pants 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 labumguvēju, kuram saskaņā ar fonda dibināšanas līgumu ir vistālākā radniecības pakāpe, un dāvinātāju (dibinātāju), kā rezultātā iekšzemes ģimenes fonda gadījumā tiek piemērota labvēlīgāka – I vai II nodokļu kategorija?"

Par prejudiciālo jautājumu

30 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai EEZ līguma 40. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka, lai apliktu ar nodokli īpašuma nodošanu ģimenes fondam, radniecības saites starp tālāko labumguvēju saskaņā ar dibināšanas aktu un dibinātāju tiek ņemtas vērā tikai attiecībā uz rezidentfondiem, kuri maksā mantojuma aizstājējnodokli, un tāpēc šiem fondiem tiek piemērota izdevīgāka nodokļa kategorija nekā tā, kas tiek piemērota ārvalstu ģimenes fondiem, kuriem šis nodoklis nav jāmaksā.

31 Vispirms jāatgādina, ka viens no galvenajiem EEZ līguma mērķiem ir pēc iespējas pilnīgāk panākt brīvu preču, personu, pakalpojumu un kapitāla apriti visā EEZ, tādējādi iekšējā tirgū, kas ir realizēts Kopienas teritorijā, tiktu iekļautas EBTA valstis. Šādā perspektīvā daudzu šī līguma normu mērķis ir nodrošināt pēc iespējas vienveidīgāku tā interpretāciju visā EEZ. Tiesai šajā ziņā jānodrošina, lai EEZ līguma normas, kuras būtībā ir identiskas LESD normām, dalībvalstīs tiktu interpretētas vienādi (spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, A, C-48/11, EU:C:2012:485, 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Turklāt atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai dalībvalstīm sava kompetence tiešo nodokļu jomā jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un it īpaši LESD garantētās pamatbrīvības (spriedums, 2024. gada 26. septembris, *Nord Vest Pro Sani Pro*, C-387/22, EU:C:2024:786, 38. punkts un tajā minētā judikatūra). Tāpat šī kompetence tām neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā aprites brīvībām, kuras garantētas ar līdzīgām EEZ līguma tiesību normām (spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, A, C-48/11, EU:C:2012:485, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par piemērojamo pamatbrīvību

33 Tā kā Vācijas valdība ir norādījusi, ka pamatlietā aplūkotā situācija jāaplūko, ņemot vērā nevis EEZ līguma 40. pantu, bet gan šī līguma 31. pantu, jānosaka piemērojamā pamatbrīvība.

34 Šai ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka EEZ līguma 31. pantā paredzētie noteikumi, ar kuriem aizliegts ierobežot uzņēmējdarbības brīvību, ir identiski LESD 49. pantā paredzētajiem noteikumiem (spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, A, C-48/11, EU:C:2012:485, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Turklāt no EEZ līguma 40. panta normām izriet, ka šajās normās izklāstītie noteikumi, ar kuriem tiek aizliegti kapitāla aprites ierobežojumi un diskriminācija attiecībās starp EEZ līguma dalībvalstīm neatkarīgi no tā, vai tās ir Savienības vai EBTA dalībvalstis, ir identiski tiem, kuri saskaņā ar Savienības tiesībām jāievēro attiecībās starp dalībvalstīm (spriedumi, 2003. gada 23. septembris, *Ospelt* un *Schlössle Weissenber*, C-452/01, EU:C:2003:493, 28. punkts, kā arī 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 21. punkts). No tā izriet – kaut arī ierobežojumi brīvai kapitāla apritei starp EEZ līgumslēdzēju valstu pilsoņiem jāvērtē attiecībā uz šī līguma 40. pantu un XII pielikumu, šīm normām ir tāda pati piemērojamība kā pēc būtības identiskajiem LESD 63. panta noteikumiem (spriedumi, 2009. gada 11. jūnijs, Komisija/Nīderlande, C-521/07, EU:C:2009:360, 33. punkts, un 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 22. punkts).

36 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra LESD vai līdzīgās EEZ līguma normās garantētā pamatbrīvība, jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, A, C-48/11, EU:C:2012:485, 17. punkts).

37 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma priekšmets ir nodokļu režīms, kas tiek piemērots personu, kuras izveidojušas ģimenes fondu, īpašuma nodošanai, kas ir darījums, kurš tiek kvalificēts kā dāvinājums *inter vivos ErbStG* 7. panta 1. punkta 8. apakšpunkta izpratnē un par kuru jāmaksā dāvinājuma nodoklis.

38 Tā kā LESD jēdziens "kapitāla aprite" LESD 63. panta 1. punkta izpratnē nav definēts, Tiesa ir atzinusi, ka Direktīvas 88/361 I pielikumā ietvertajai nomenklatūrai ir indikatīva vērtība, pat ja tā ir pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (vēlāk – EKL 69. pants un 70. panta 1. punkts; šie panti ir atcelti ar Amsterdamas līgumu), jo atbilstoši šī pielikuma ievadam tajā ietvertais saraksts nav izsmeļošs. Dāvinājumi un piešķīrumi ir minēti XI sadaļā "Personīgā kapitāla aprite", kas iekļauta I pielikumā (spriedums, 2015. gada 17. septembris, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612, 36. punkts un tajā minētā judikatūra). EEZ līguma XII pielikumā, kurā ietverti tā 40. panta piemērošanai vajadzīgie noteikumi, Direktīva 88/361 un šīs direktīvas I pielikums ir atzīti par piemērojamiem EEZ (spriedums, 2003. gada 23. septembris, *Ospelt* un *Schlössle Weissenber*, C-452/01, EU:C:2003:493, 26. punkts).

39 Tiesa jau ir atzinusi, ka uz nodokļa ieturēšanu no dāvinājumiem, vai tie būtu naudas, nekustamā īpašuma vai kustamas mantas dāvinājumi, attiecas LESD noteikumi par kapitāla apriti, izņemot gadījumus, kad attiecīgo darījumu veidojošie elementi ir atrodami tikai vienā vienīgā dalībvalstī (spriedums, 2015. gada 17. septembris, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nodokļu režīms īpašuma nodošanai ģimenes fondam jāvērtē, ņemot vērā *ErbStG* 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā paredzēto mantojuma aizstājējnodokli, ar kuru periodiski tiek aplikti rezidentfondi un kura mērķis ir izturēties pret tiem tāpat kā pret mantošanu parastā kārtībā.

41 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka arī mantojuma nodokļu režīmam ir piemērojami LESD noteikumi par kapitāla apriti, izņemot gadījumus, kad attiecīgo darījumu veidojošie elementi ir atrodami tikai vienā vienīgā dalībvalstī (spriedums, 2025. gada 30. oktobris, *Attal* un *Associés*, C-321/24, EU:C:2025:836, 29. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

42 Pat pieņemot, kā norāda Vācijas valdība, ka ģimenes fonda izveides mērķis būtu izveidot "ģimenes uzņēmumu", lai nodrošinātu ilgstošu materiālo aizsardzību ģimenei un tās locekļiem un saglabātu ģimenes mantojuma kohēziju, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tad, ja valsts pasākums attiecas gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan uz kapitāla brīvu apriti, tiesa attiecīgo pasākumu principā izvērtē, ņemot vērā tikai vienu no šīm divām brīvībām, ja izrādās, ka pamatlietas apstākļos viena no tām ir pilnīgi pakārtota otrai un var tai tikt piesaistīta (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka noteicošais ir šī darījuma aspekts saistībā ar īpašuma nodošanu starp paaudzēm, kas šajā gadījumā ir pielīdzināts dāvinājumam *inter vivos*, jo fonda dibināšana ir tikai līdzeklis, lai to panāktu.

44 Tādējādi pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums būtiskāk var ietekmēt kapitāla brīvu apriti. Iespējamie brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi, kas izriet no minētā tiesiskā regulējuma, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojuma nenovēršamas sekas un tāpēc neattaisno šī tiesiskā regulējuma autonomu pārbaudi saistībā ar EEZ līguma 31. pantu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Tātad pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums jāizvērtē, ņemot vērā EEZ līguma 40. pantu.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esību

46 No Tiesas judikatūras par mantošanu izriet, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādas nodokļu priekšrocības mantošanas jomā kā atlaides piemērošana nodokļa bāzei ir atkarīga no mantojuma atstājēja vai labumguvēja dzīvesvietas vai mantojumā iekļauto īpašumu [atrašanās] vietas, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē, ja, to piemērojot, mantojumiem, kuros ir iesaistīti nerezidenti vai kuros ietilpst īpašums, kas atrodas citā dalībvalstī, tiek uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā tas, kas tiek uzlikts mantojumiem, kuros ir iesaistīti tikai rezidenti vai kurus veido vienīgi īpašums, kas atrodas tajā dalībvalstī, kurā tiek uzlikts nodoklis, un tādējādi mantojuma vērtība tiek samazināta (spriedums, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen*, C-123/15, EU:C:2016:496, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Turklāt Tiesa ir uzskatījusi, ka tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka legātu, kas piešķirti konkrētām valsts teritorijā iedibinātām bezpeļņas juridiskām personām, nodokļu režīms ir labvēlīgāks nekā citās Savienības vai EEZ dalībvalstīs iedibinātu līdzīgu legātu nodokļu režīms, samazina to īpašumu vērtību, kas piešķirti legatāriem: Savienības vai EEZ dalībvalstīs iedibinātām bezpeļņas juridiskām personām, un ka tādējādi tas ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Grieķija, C-98/16, EU:C:2017:346, 32., 33. un 35. punkts).

48 Ņemot vērā šī sprieduma 46. un 47. punktā minēto judikatūru, jāuzskata, ka attiecībā uz tādu īpašuma nodošanu ģimenes fondam, kas tiek pielīdzināta dāvinājumam *inter vivos*, kapitāla aprites ierobežojumi EEZ līguma 40. panta izpratnē ietver ierobežojumus, kuri paredz labvēlīgāku nodokļu režīmu dāvinājumiem, kas piešķirti valsts teritorijā iedibinātam ģimenes fondam, nekā dāvinājumiem, kas piešķirti citās EEZ dalībvalstīs iedibinātiem līdzīgiem subjektiem, un kuri samazina tā īpašuma vērtību, kas ir dāvinājuma šādai līdzīgai organizācijai priekšmets.

49 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nelabvēlīgās sekas likviditātes ziņā, kādas rodas pārrobežu situācijā, var radīt pamatbrīvību ierobežojumu, ja tādas pašas nelabvēlīgas sekas nerodas pilnībā iekšējā situācijā (spriedums, 2015. gada 17. septembris, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Šajā gadījumā *ErbStG* 15. panta 2. punktā ir paredzēta nodokļa maksātāju priekšrocības piemērošana tikai valsts teritorijā izveidotiem ģimenes fondiem. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šīs priekšrocības piemērošana fondam tam būtu ļāvusi izmantot I nodokļa kategoriju, atskaitīt no dāvinājuma nodokļa aprēķina bāzes lielāku atlaidi dibinātājas mazbērniem atbilstoši *ErbStG* 16. panta 1. punkta 3. apakšpunktam un piemērot 19 % nodokļa likmi. Tomēr, tā kā šis fonds izveidots Lihtenšteinā, dāvinājuma nodoklis noteikts, neņemot vērā radniecības saikni starp fonda labumguvējiem un dibinātāju, iekļaujot to III nodokļu kategorijā, un tam tika piemērota atlaide atbilstoši *ErbStG* 16. panta 1. punkta 7. apakšpunktam, kā arī 30 % nodokļa likme. Atbilstoši *ErbStG* 16. panta 1. punktam, uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa, šīs normas 3. punktā paredzētā atlaide ir 200 000 EUR, savukārt šī paša noteikuma 7. punktā paredzētā – 20 000 EUR.

51 Tiesiskais regulējums, ar kuru nodokļu maksātāju kategoriju priekšrocības piemērošana ir paredzēta tikai ģimenes fondiem, kas ir rezidenti, izraisa to, ka īpašuma nodošana ģimenes fondam, kurš nav rezidents, tiek pakļauta lielākam nodokļu slogam nekā nodošana ģimenes fondam, kas ir rezidents, tāpēc, pirmkārt, tiek samazināta tāda īpašuma vērtība, kurš tiek nodots ģimenes fondam, kas nav rezidents, un, otrkārt, ģimenes fondam, kurš ir rezidents, tiek atļauts iegūt lielākus finanšu līdzekļus nekā tie, kas var būt ģimenes fondu, kuri nav rezidenti, rīcībā. No tā izriet, ka šāds valsts tiesiskais regulējums ir kapitāla aprites ierobežojums EEZ līguma 40. panta izpratnē.

52 Atbilstoši LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktam LESD 63. pants, kurā vispārīgi ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā (spriedums, 2025. gada 30. aprīlis, *Finanzamt für Großbetriebe*, C-602/23, EU:C:2025:290, 44. punkts un tajā minētā judikatūra), neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.

53 No pastāvīgās judikatūras tomēr izriet, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tādēļ šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros paredzēta atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (spriedums, 2025. gada 27. februāris, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (KIU pārvaldības veids), C-18/23, EU:C:2025:119, 76. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme atbilstoši 65. panta 3. punktam nedrīkst būt nedz patvaļīgas diskriminācijas līdzeklis, nedz slēpts ierobežojums. Šāda atšķirīga attieksme var tikt atļauta tikai tad, ja tā attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai – pretējā gadījumā – ja tā ir attaisnota ar primāru vispārējo interešu apsvērumu un samērīga ar šo mērķi, un tas nozīmē, ka tā ir piemērota, lai saskanīgi un sistemātiski nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams tā sasniegšanai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2024. gada 4. oktobris, *Staatssecretaris van Financiën* (Koncerna

sabiedrību savstarpēja aizdevuma procenti), C-585/22, EU:C:2024:822, 33. punkts, un 2025. gada 27. februāris, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (KIU pārvaldības veids), C-18/23, EU:C:2025:119, 77. un 90. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

55 Ņemot vērā šī sprieduma 35. punktā atgādināto apstākli, saskaņā ar ko EEZ līguma 40. pantā paredzētajiem noteikumiem, ar kuriem ir aizliegti kapitāla aprites ierobežojumi un diskriminācija attiecībās starp šī līguma dalībvalstīm – neatkarīgi no tā, vai tās ir Savienības vai EBTA dalībvalstis –, ir tāda pati juridiskā piemērojamība, kāda Savienības tiesībās ir noteikta attiecībās starp dalībvalstīm, jāpārbauda, vai ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu ieviestā atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai – pretējā gadījumā – to attaisno primārs vispārējo interešu apsvērums.

Par objektīvi salīdzināmu situāciju esību

56 No Tiesas judikatūras izriet, pirmkārt, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība ar valsts iekšēju situāciju jāizvērtē, ņemot vērā attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto normu mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu, un, otrkārt – lai novērtētu, vai no minētā tiesiskā regulējuma izrietošā atšķirīgā attieksme atspoguļo objektīvu situācijas atšķirību, – jāievēro tikai minētajā tiesiskajā regulējumā noteiktie atbilstošie nošķiršanas kritēriji (spriedums, 2025. gada 30. aprīlis, *Finanzamt für Großbetriebe*, C-602/23, EU:C:2025:290, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Šajā ziņā Vācijas valdība norāda, ka *ErbStG* 15. panta 2. punkta mērķis esot piešķirt priekšrocību tikai Vācijas teritorijā iedibinātiem ģimenes fondiem, jo tikai to īpašums atšķirībā no citās valstīs iedibinātiem fondiem periodiski tiek aplikts ar mantojuma aizstājējnodokli. Atbilstoši lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertajai informācijai pēdējo minēto nodokli periodiski maksā ģimenes fondi, kas ir rezidenti, lai nodrošinātu vienlīdzību starp īpašuma nodošanu, izmantojot ģimenes fondus, un mantošanu parastā kārtībā, kas saskaņā ar *ErbStG* ir apliekama ar mantojuma nodokli. Šajā ziņā Vācijas valdība precizē, ka mantojuma aizstājējnodokļa mērķis ir izvairīties no tā, ka īpašuma nodošana no vienas paaudzes otrai vispār netiek aplikta ar mantojuma nodokli, izveidojot ģimenes fondu, un tādējādi tiek gūtas nepamatotas nodokļu priekšrocības salīdzinājumā ar mantošanu parastā kārtībā. Tātad fondu, kuri nav rezidenti, nav pakļauti Vācijas nodokļu kompetencei un nevar tikt aplikti ar šo aizstājējnodokli, situācija nav salīdzināma ar tādu fondu situāciju, kas ir rezidenti un kam tas ir piemērojams.

58 Lai gan tam, ka fondiem, kas nav rezidenti, nav periodiski jāmaksā mantojuma aizstājējnodoklis, var būt nozīme, lai pārbaudītu, vai pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums ir attaisnots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, vispirms jānorāda, ka nodokļa maksātāju kategoriju priekšrocība attiecas uz nodokļa uzlikšanu to personu īpašuma nodošanai ģimenes fondam, kuras to izveido.

59 Kā atgādināts šī sprieduma 37. punktā, dibinātājas īpašuma nodošanas fondam darījums tiek kvalificēts kā dāvinājums *inter vivos* un ir apliekams ar dāvinājuma nodokli. Nodokļa maksāšanas pienākums rodas, ja persona, kas izveido ģimenes fondu, dāvinājuma brīdī ir rezidente Vācijas teritorijā attiecībā uz visu īpašuma nodošanu.

60 No tā izriet, ka Vācijas Federatīvā Republika īsteno savu nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz tās teritorijā dzīvojošas personas īpašuma nodošanu ģimenes fondam neatkarīgi no šī fonda atrašanās vietas. Tādējādi, lai rastos pienākums maksāt nodokli par īpašuma nodošanu ģimenes fondam, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums vienādi attiecas uz situācijām, kad šāds fonds atrodas valsts teritorijā, un situācijām, kad tas atrodas citā valstī.

61 Kā nākamais arguments jānorāda, ka tikai attiecībā uz tādas nodokļa likmes piemērošanu, kas izriet no nodokļa kategorijas, kā arī no atlaižu kategorijas, pamatojoties uz dāvinājuma nodokļa aprēķinu, šis tiesiskais regulējums nošķir valsts teritorijā un citā valstī dibinātus ģimenes fondus.

62 Taču šī nodokļa kategorija un šīs atlaides ir atkarīgas no radniecības saiknes starp dāvinātāju un attālāko tiesību pārņēmēju – tas ir faktors, kam nav nekāda sakara ar ģimenes fonda dibināšanas vietu un kam var būt nozīme gan attiecībā uz valsts teritorijā dibinātiem fondiem, gan cita valstī dibinātiem fondiem.

63 Tāpēc, ņemot vērā pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu, attiecībā uz nodokļa uzlikšanu rezidenta īpašuma nodošanai ģimenes fondam, rezidentfonda situācija ir objektīvi salīdzināma ar tāda fonda situāciju, kas nav rezidents.

64 Visbeidzot – Vācijas valdības izvirzītais mērķis piešķirt priekšrocību tikai ģimenes fondiem, kas ir rezidenti, pamatojoties uz to, ka tikai to īpašums atšķirībā no fondu, kas nav rezidenti, īpašuma tiek periodiski aplikts ar mantojuma aizstājējnodokli, noteikti un cieši ir saistīts ar valsts ģimenes fondu izveidi, tādējādi pieļaut, ka situācijas nav salīdzināmas tikai tādēļ, ka fonds ir iedibināts citā valstī, lai gan LESD 63. panta 1. punktā ir tieši aizliegti pārrobežu kapitāla aprites ierobežojumi, atņemtu šai tiesību normai tās saturu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 26. februāris, X (Trešā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 68. punkts; 2021. gada 9. septembris, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 36. punkts, un 2023. gada 12. oktobris, BA (Mantojums – Sociālo mājokļu politika Savienībā), C-670/21, EU:C:2023:763, 64. punkts).

65 No minētā izriet, ka atšķirīgā attieksme, kas noteikta attiecīgajā tiesiskajā regulējumā pamatlietā, attiecas uz situācijām, kuras ir objektīvi salīdzināmas.

Par attaisnojumu

Par primāra vispārējo interešu apsvēruma esību

66 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai kapitāla brīvas aprites ierobežojums var būt pieņemams tikai tad, ja tas ir attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ja ar to var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu un ja tas nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 66. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 Jāizvērtē, vai pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums var būt objektīvi attaisnots ar tādiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem kā vajadzība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību, ko ir minējusi iesniedzējtiesa un uz ko ir atsaukusies Vācijas valdība.

68 Šajā ziņā, lai ar šādu attaisnojumu pamatots arguments būtu atbalstāms, jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensēšanu ar konkrētu nodokļu atvilkumu, turklāt, izvērtējot šīs saiknes tiešo raksturu, jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (spriedums, 2021. gada 21. decembris, *Finanzamt V* (Mantojums – Sociālo mājokļu politika Savienībā), C-394/20, EU:C:2021:1044, 46. punkts, kā arī 2023. gada 21. decembris, *Cofidis*, C-340/22, EU:C:2023:1019, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

69 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa norāda, ka no *ErbStG* 15. panta 2. punkta un 1. panta 1. punkta 4. apakšpunkta rašanās vēstures izriet, ka Vācijas likumdevējs ir vēlējies izveidot saikni starp priekšrocību, ko veido labvēlīgākas nodokļu kategorijas piemērošana ģimenes fondiem, kas ir rezidenti, lielākas atlaides atskaitīšana no dāvinājuma nodokļa aprēķina bāzes un mazāka nodokļa likme, no vienas puses, un *ErbStG* 1. panta 1. punkta 4. apakšpunktā paredzēto mantojuma aizstājējnodokli, kas periodiski tiek iekasēts, lai nodrošinātu vienlīdzību starp īpašuma nodošanu, izmantojot ģimenes fondus, un mantošanu parastajā kārtībā, no otras puses. Tā kā Vācijas Federatīvajai Republikai nav nodokļu kompetences attiecībā uz ārvalstu ģimenes fondiem, pēdējais minētais nodoklis varētu tikt piemērots tikai ģimenes fondiem, kas ir rezidenti.

70 Ņemot vērā šos elementus, šķiet, ka, paredzot, ka nodokļu maksātāju priekšrocību var izmantot tikai ģimenes fondi, kas ir rezidenti un kas vēlāk tiek aplikti ar mantojuma aizstājējnodokli, šīs priekšrocības uzbūve atspoguļo simetrisku loģiku, jo attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju un to pašu aplikšanu ar nodokli minētā priekšrocība ir saistīta ar noteiktu nodokļu maksājumu. Šī loģika tiktu pārtraukta, ja šī nodokļu priekšrocība attiektos arī uz ģimenes fondiem, kuri nav rezidenti un kuriem Vācijā netiek piemērots mantojuma aizstājējnodoklis (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen*, C-123/15, EU:C:2016:496, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

71 Turklāt, tā kā mantojuma aizstājējnodoklis tiek iekasēts ik pa 30 gadiem, skaitot no dienas, kad īpašums pirmo reizi nodots ģimenes fondam, kas ir rezidents, atbilstoši *ErbStG* 9. panta 1. punkta 4. apakšpunktam tam nav gadījuma rakstura, jo šis mehānisms atspoguļo, pirmkārt, pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķi panākt vienlīdzību starp īpašuma nodošanu, izmantojot ģimenes fondus, un mantošanu parastā kārtībā, un, otrkārt, apstākli, ka šādi fondi principā var turpināties vairāku paaudžu garumā.

72 No tā izriet, ka ģimenes fondu aplikšanas ar nodokli režīma ietvaros pastāv tieša saikne starp priekšrocību, kuru veido nodokļa maksātāju kategoriju priekšrocība, kas piešķirta ģimenes fondiem, kuri ir rezidenti, un mantojuma aizstājējnodokli, kas periodiski tiek piemērots tikai šo fondu īpašumam.

Par samērīgumu

73 Attiecībā uz samērīguma principu, lai gan galu galā iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence izvērtēt pamatlietas faktus un interpretēt valsts tiesisko regulējumu, jānosaka, vai un kādā mērā šāds tiesiskais regulējums atbilst no šī principa izrietošajām prasībām, Tiesas, kurai jāsniedz šai tiesai noderīga atbilde, kompetencē ir tai sniegt norādes, kuras izriet no tās rīcībā esošajiem pamatlietas materiāliem, kā arī no tai iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem, un kuras ļautu minētajai tiesai pieņemt nolēmumu (spriedums, 2022. gada 7. septembris, Cilevičs u.c., C-391/20, EU:C:2022:638, 72. un 73. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

74 No Vācijas valdības apsvērumiem izriet, ka tāda mantojuma aizstājējnodokļa ieviešana, kas tiek iekasēts ik pēc 30 gadiem, atspoguļo principu, saskaņā ar kuru īpašums tiek aplikts ar mantojuma nodokli vienu reizi paaudzes nomaiņā. Apstāklis, ka – tāpat kā fiziskas personas īpašuma gadījumā – ģimenes fonda īpašums var palielināties vai samazināties, kas noticis konkrētā gadījumā, nevar likt apšaubīt pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma piemērotību, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu, jo ģimenes fondi principā ir paredzēti, lai nodrošinātu ilgstošu materiālo aizsardzību ģimenei un tās locekļiem un saglabātu ģimenes mantojuma kohēziju.

75 Pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma piemērotību izvirzītā mērķa sasniegšanai neliek apšaubīt arī apstāklis, ka tāda ģimenes fonda, kas ir rezidents, īpašuma iespējamas palielināšanas vai samazināšanas dēļ pastāv neskaidrības par summu, kas tiks iekasēta kā mantojuma aizstājējnodoklis. Proti, tā kā ģimenes fondiem, kas ir rezidenti, to izveidošanas brīdī piemērotā nodokļa likme atbilst parastajai nodokļa likmei dāvinājumiem starp personām, kurām ir radniecības saites, atbilstoši mērķim pret šiem fondiem nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret mantošanu parastā kārtībā, un tā kā mantojuma aizstājējnodoklis atbilst tādai pašai loģikai, pastāv saikne starp priekšrocību, kas konstatēta ģimenes fonda, kas ir rezidents, izveidošanas brīdī un nelabvēlīgāku situāciju nākotnē, proti, to, ka jāmaksā mantojuma aizstājējnodoklis.

76 Attiecībā uz pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma nepieciešamību Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums mantošanas jomā, kas priekšrocību saista ar to, cik tālu sniedzas šīs valsts kompetence nodokļu jomā, nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, piemēram, mērķi zināmā mērā samazināt nodokļu slogu mantojumam, kas ietver īpašumu, kurš nodots tuvu radinieku starpā un par kuru jau ir ticis piemērots iepriekšējs nodoklis, vai cieši saistītu ģimenes locekļu gadījumā nodrošināt, ka katrs no šiem nodokļa maksātājiem var gūt labumu no mantojuma, kas tam pienākas, būdams daļēji atbrīvots no mantojuma nodokļa vai pat pilnībā atbrīvots no mantojuma nodokļa attiecībā uz nodošanu mazākā apjomā ģimenes locekļiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen*, C-123/15, EU:C:2016:496, 40. punkts, kā arī 2021. gada 21. decembris, *Finanzamt V* (Mantošana – Daļēja atlaide un neatņemamo daļu atskaitīšana), C-394/20, EU:C:2021:1044, 47. un 53. punkts).

77 Tādējādi, ierobežojot nodokļu maksātāju kategoriju priekšrocību tikai ar situācijām, kurās Vācijas Federatīvajai Republikai ir kompetence vēlāk aplikt ar nodokli ģimenes fonda īpašumu, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai.

78 Iesniedzējtiesai būs jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā ir ievērots samērīguma princips šaurā nozīmē tādējādi, ka tas nav nesamērīgs ar izvirzīto mērķi. Šajā ziņā, pirmkārt, tā kā Vācijas Federatīvajai Republikai nav nodokļu ieturēšanas pilnvaru attiecībā uz ģimenes fondiem, kas nav rezidenti, labvēlīgākas nodokļu kategorijas izmantošanas attiecināšana tikai uz situācijām, kurās īpašuma nodošana ģimenes fondam var būt pamats vēlākai mantojuma nodokļa uzlikšanai, ņemot vērā minēto mērķi, šķiet samērīga (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen*, C-123/15, EU:C:2016:496, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

79 Otrkārt, nekas Tiesas rīcībā esošajos lietas materiālos nenorāda, ka pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma piemērošana, vērtējot laikā, attiecībā uz īpašuma nodošanu ģimenes fondam, kas nav rezidents, sistemātiski radītu acīmredzami lielāku nodokļu nastu un tas, ja tas tā būtu, liktu apšaubīt šī tiesiskā regulējuma samērīgumu.

80 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka EEZ līguma 40. pants jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja ir ievērots samērīguma princips, tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka, lai apliktu ar nodokli īpašuma nodošanu ģimenes fondam, radniecības saites starp tālāko labumguvēju saskaņā ar dibināšanas aktu un dibinātāju tiek ņemtas vērā tikai attiecībā uz rezidentfondiem, kuri maksā mantojuma aizstājējnodokli, un tāpēc šiem fondiem tiek piemērota izdevīgāka nodokļa kategorija nekā tā, kas tiek piemērota ārvalstu ģimenes fondiem, kuriem šis nodoklis nav jāmaksā.

Par tiesāšanās izdevumiem

81 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Līgumu par Bulgārijas Republikas un Rumānijas dalību Eiropas Ekonomikas zonā, 40. pants jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja ir ievērots samērīguma princips, tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka, lai apliktu ar nodokli īpašuma nodošanu ģimenes fondam, radniecības saites starp tālāko labumguvēju saskaņā ar dibināšanas aktu un dibinātāju tiek ņemtas vērā tikai attiecībā uz rezidentfondiem, kuri maksā mantojuma aizstājējnodokli, un tāpēc šiem fondiem tiek piemērota izdevīgāka nodokļa kategorija nekā tā, kas tiek piemērota ārvalstu ģimenes fondiem, kuriem šis nodoklis nav jāmaksā.

[Paraksti]