Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 13. marca 2025 [1]

Vec C-142/24

Familienstiftung
proti
Finanzamt Köln-West

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko)]

„Prejudiciálne konanie – Článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore – Článok 63 Zmluvy o FEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Daň z dedičstva a darovania – Vyrubenie dane z bezodplatného prevodu majetku medzi žijúcimi osobami na účely založenia rodinnej nadácie – Rodinná nadácia so sídlom v Lichtenštajnsku – Vyrubenie dane z darovania v Nemecku – Nepriaznivé daňové zaobchádzanie so zahraničnou rodinnou nadáciou – Odôvodnenie – Naliehavé dôvody všeobecného záujmu – Koherencia daňového systému – Náhradná daň z dedičstva – Proporcionalita“

1. Nemecké právo povoľuje zakladanie rodinných nadácií v záujme jednej alebo viacerých rodín. Ak je zakladateľ nemeckým rezidentom, prevod majetku pri založení jednej z týchto nadácií úkonom medzi žijúcimi osobami podlieha dani z darovania tak v prípade, ak sa nadácia založí v Nemecku, ako aj v prípade, ak sa založí v inej krajine.

2. S rodinnou nadáciou, ktorú založil v zahraničí nemecký rezident, sa z daňového hľadiska zaobchádza menej priaznivo než s rodinnou nadáciou založenou v Nemecku. Tento rozdiel je podľa nemeckých orgánov založený na tom, že rodinné nadácie tohto členského štátu musia každých 30 rokov zaplatiť „náhradnú daň z dedičstva“, k čomu v prípade rodinných nadácií založených v zahraničí nedochádza.

3. Vnútroštátny súd má rozhodnúť spor medzi rodinnou nadáciou, ktorú v Lichtenštajnsku založil nemecký rezident, a nemeckými daňovými orgánmi. Na účely rozhodnutia tohto sporu sa pýta, či daňové predpisy tohto členského štátu, pokiaľ ide o daň z darovania, rešpektujú voľný pohyb kapitálu uznaný v článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 [2].

[1] Jazyk prednesu: španielčina.

[2] Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3 (ďalej len „Dohoda o EHP“). Zmluvnou stranou tejto dohody je od 1. mája 1995 okrem iného Lichtenštajnské kniežatstvo [rozhodnutie Rady EHP č. 1/95 z 10. marca 1995 o nadobudnutí účinnosti Dohody o Európskom hospodárskom priestore pre Lichtenštajnské kniežatstvo (Ú. v. ES L 86, 1995, s. 58; Mim. vyd. 11/021, s. 574)].

I. Právny rámec

A. Medzinárodné právo. Dohoda o EHP

4. Článok 40 stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody neexistujú žiadne obmedzenia medzi zmluvnými stranami na pohyb kapitálu, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte [Európskych spoločenstiev] alebo štáte [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO),] a rovnako neexistuje žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonávanie tohto článku.“

5. Príloha XII, nazvaná „Voľný pohyb kapitálu“, odkazuje na smernicu Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [3].

B. Právo Únie. Smernica 88/361

6. Podľa článku 1:

„1. Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I.

…“

7. Príloha I obsahuje nomenklatúru kapitálových pohybov uvedenú v článku 1. V písmene B bodu XI, nazvaného „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, sú uvedené „dary a dary pre prípad úmrtia“.

C. Nemecké právo. ErbStG [4]

8. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani z dedičstva a dani z darovania, ďalej len „ErbStG“) v § 1 („Zdaniteľné transakcie“) ods. 1 bode 2 stanovuje, že dani podlieha darovanie medzi žijúcimi osobami.

9. ErbStG sa v súlade s jeho § 1 ods. 1 bodom 4 uplatňuje aj na majetok nadácie, pokiaľ je založená v zásade v záujme rodiny alebo určitých rodín, v tridsaťročných intervaloch.

10. Podľa § 2 („Osobná daňová povinnosť“) daňová povinnosť vzniká:

– v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 vo vzťahu k celému majetku, ktorý je predmetom prevodu, ak má darca v čase, keď uskutočňuje darovanie, postavenie rezidenta („Inländer“). Za rezidentov sa považujú okrem iného fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt v tuzemsku;

[3] Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10.

[4] V znení zmenenom prostredníctvom Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (zákon, ktorým sa preberá smernica o vymáhaní pohľadávok a ktorým sa menia daňové predpisy) zo 7. decembra 2011 (BeitrRLUmsG) (BGBl. 2011 I, s. 2592).

– ak sa v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bode 4 miesto obchodného riadenia alebo sídlo nadácie nachádza v tuzemsku.

11. V súlade s § 7 („Darovanie medzi žijúcimi osobami“) ods. 1 bodom 8 sa za darovanie medzi žijúcimi osobami považuje prevod majetku na základe úkonu týkajúceho sa nadácie medzi žijúcimi osobami.

12. Na základe § 9 („Vznik daňovej povinnosti“) ods. 1 bodu 4 je daň v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bode 4 splatná v tridsaťročných intervaloch odo dňa prvého prevodu majetku na nadáciu.

13. Ustanovenie § 15 („Daňové triedy“) ods. 1 konkretizuje kritériá na určenie nasledujúcich daňových tried na základe osobného vzťahu nadobúdateľa k poručiteľovi alebo darcovi:

– daňová trieda I: patrí do nej manžel a registrovaný partner, deti a nevlastné deti, potomkovia detí a nevlastných detí a rodičia a prarodičia na účely dedenia,

– daňová trieda II: patria do nej rodičia a prarodičia, pokiaľ nie sú súčasťou daňovej triedy I, súrodenci, potomkovia súrodencov prvého stupňa, nevlastní rodičia, zaťovia a nevesty, svokrovia a svokry, rozvedený manžel a registrovaný partner zo zaniknutého registrovaného partnerstva,

– daňová trieda III: patria do nej všetci ostatní nadobúdatelia a účelovo viazané dary.

14. Ustanovenie § 15 ods. 2 stanovuje, že v prípade nadácií uvedenom v § 7 ods. 1 bode 8 je zdanenie založené na príbuzenskom vzťahu najvzdialenejšieho nadobúdateľa podľa nadačnej listiny k poručiteľovi alebo darcovi, pokiaľ bola nadácia založená v tuzemsku v zásade v záujme rodiny alebo určitých rodín.

15. Ustanovenie § 16 („Nezdaniteľné sumy“) ods. 1 upravuje nezdaniteľné minimá, ktoré možno odpočítať od základu dane v prípadoch uplatnenia dane na základe osobnej povinnosti, ak sa prevod uskutočnil v prospech:

(1) manžela a partnera do výšky 500 000 eur,

(2) detí v zmysle daňovej triedy I bodu 2 a detí zosnulých detí v zmysle daňovej triedy I bodu 2 do výšky 400 000 eur;

(3) potomkov detí v zmysle daňovej triedy I bodu 2 do výšky 200 000 eur;

(4) ostatných osôb patriacich do daňovej triedy I do výšky 100 000 eur;

(5) osôb patriacich do daňovej triedy II do výšky 20 000 eur;

…

(7) ostatných osôb patriacich do daňovej triedy III do výšky 20 000 eur.

16. Ustanovenie § 19 („Sadzby dane“) upravuje sadzby dane podľa daňových tried a hodnoty prevodu podliehajúceho dani. Pre triedu I sú stanovené sadzby od 7 % do 30 %, pre triedu II od 15 % do 43 % a pre triedu III od 30 % do 50 %.

II. Skutkový stav, spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

17. V roku 2014 pani Y (ďalej len „zakladateľka“), ktorá mala bydlisko v Nemecku, založila rodinnú nadáciu v Lichtenštajnsku v súlade s lichtenštajnskými predpismi.

18. Účelom nadácie je podľa nadačnej listiny podpora a pomoc určená spoločným deťom zakladateľky a jej zomrelého manžela. Nadobúdateľmi prostriedkov nadácie sú zakladateľka, spomenuté spoločné deti a ich potomkovia.

19. Zakladateľka vložila do nadácie pri jej založení majetok, s ktorým mohla nadácia neobmedzene a bezpodmienečne voľne nakladať. Zakladateľka stratila právo nakladať s týmto majetkom, pričom nemohla žiadať o vrátenie celého majetku alebo jeho časti.

20. Dňa 16. apríla 2015 nadácia oznámila uvedenú transakciu na Finanzamt Köln-West (Finančný úrad Kolín-západ, Nemecko; ďalej len „daňový úrad“) a podala daňové priznanie k dani z darovania.

21. Keďže bola založená v podstate v záujme rodiny zakladateľky, nadácia tvrdila, že pri výpočte splatnej dane z darovania treba zohľadniť príbuzenský vzťah najvzdialenejšieho nadobúdateľa k zakladateľke podľa nadačnej listiny. Na základe uvedeného kritéria sa mali uplatniť nezdaniteľné sumy a sadzba dane, ktoré zodpovedajú príbuzným v daňovej triede I (takzvaná „výhoda daňových tried“).

22. Dňa 22. novembra 2018 daňový úrad odmietol uvedený prístup. Uviedol, že

– výhoda daňových tried pre rodinné nadácie vyžaduje, aby bola nadácia založená v Nemecku. V opačnom prípade právna úprava vyžaduje uplatniť kritériá zodpovedajúce daňovej triede III, čo znamená nižšiu nezdaniteľnú sumu a vyššiu sadzbu dane;

– toto rozdielne zaobchádzanie je odôvodnené potrebou zachovať koherenciu nemeckého daňového systému. Výhoda daňových tried poskytovaná pri založení tuzemskej rodinnej nadácie vyplýva z toho, že tieto nadácie musia každých 30 rokov zaplatiť náhradnú daň z dedičstva. Rodinná nadácia so sídlom v zahraničí neplatí túto daň.

23. Dňa 19. decembra 2018 nadácia podala námietku na daňovom úrade, ktorá bola zamietnutá 6. januára 2021.

24. Dňa 5. februára 2021 nadácia podala žalobu na Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko), v ktorej uviedla, že sa na ňu má uplatniť výhoda daňovej triedy I, aj keď je nadácia založená v zahraničí. Tvrdila, že v opačnom prípade by bolo neopodstatnene porušené právo na voľný pohyb kapitálu.

25. Za týchto okolností Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín) predkladá Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 40 [Dohody o EHP] vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej úprave členského štátu týkajúcej sa vyrubenia dane z dedičstva a darovania, podľa ktorej sa pri zdanení prevodu majetku na základe úkonu žijúcich osôb týkajúceho sa prevodu majetku na zahraničnú nadáciu použije najvyššia daňová trieda III aj vtedy, ak nadácia bola v zásade založená v záujme rodiny alebo určitých rodín (rodinná nadácia), zatiaľ čo v porovnateľnom prípade pri tuzemskej rodinnej

nadácii sa daňová trieda riadi príbuzenským vzťahom najvzdialenejšieho nadobúdateľa k darcovi (zakladateľovi nadácie) podľa nadačnej listiny, čo v prípade tuzemskej rodinnej nadácie vedie k uplatneniu výhodnejšej daňovej triedy I alebo II?“

III. Konanie na Súdnom dvore

26. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 23. februára 2024.

27. Písomné pripomienky predložili nadácia, ktorá je žalobkyňou, nemecká vláda a Európska komisia.

28. Súdny dvor nepovažoval za nevyhnutné uskutočniť pojednávanie.

IV. Posúdenie

29. Budem postupovať spôsobom, ktorým Súdny dvor viackrát skúmal prejudiciálne otázky položené vo veciach podobných prejednávanej veci. Jeho postup, ktorý sa skladá z fáz alebo etáp, spočíva v tom, že sa najprv určí sloboda, ktorá sa uplatní, a prípadne obmedzenie tejto slobody, ku ktorému došlo. Následne Súdny dvor porovná predmetné situácie s cieľom objasniť, či sa s nimi zaobchádzalo rozdielne, čo si vyžaduje podrobné preskúmanie vnútroštátnych predpisov upravujúcich toto zaobchádzanie. Napokon preskúma prípadné odôvodnenia, založené na naliehavých dôvodoch všeobecného záujmu, a proporcionalitu vnútroštátneho opatrenia, ktoré obmedzuje spornú slobodu.

A. Uplatniteľná sloboda

30. Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby objasnil, či sú sporné vnútroštátne ustanovenia zlučiteľné s článkom 40 Dohody o EHP, ktorý sa týka voľného pohybu kapitálu. Nemecká vláda naopak tvrdí, že táto otázka by sa mala preskúmať z hľadiska slobody usadiť sa.

31. Podľa názoru nemeckej vlády:

– v prípade prevodu majetku na účely založenia rodinnej nadácie na rozdiel od klasického darovania nejde v prvom rade o prevod majetku ako taký, ale o založenie nadácie;

– sloboda usadiť sa upravená v článku 31 Dohody o EHP zaručuje právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť a založiť a viesť podniky v Lichtenštajnsku. Pojem usadenie sa v zmysle tohto článku, ako aj v zmysle článku 49 ZFEÚ treba vykladať extenzívne. Založenie nadácie teda tiež môže patriť do pôsobnosti slobody usadiť sa;

– v prípade rodinnej nadácie sa rodinný majetok vložený do nadácie stane právne nezávislým s cieľom získať príjmy, ktorých nadobúdateľmi budú členovia rodiny. Založenie rodinnej nadácie preto nemožno považovať len za pohyb kapitálu, ale skôr za vytvorenie „usadeného rodinného subjektu“. Z tohto dôvodu sa treba domnievať, táto transakcia patrí do pôsobnosti slobody usadiť sa (článok 31 Dohody o EHP), a nie voľného pohybu kapitálu.

32. Nemecká vláda však tvrdí, že napriek svojim pochybnostiam „bude vychádzať z toho, že na spor sa uplatní voľný pohyb kapitálu“ a že jej neskoršie úvahy možno v každom prípade uplatniť aj na slobodu usadiť sa. [5]

33. Súdny dvor opakovane konštatoval, že „… na určenie, či vnútroštátna judikatúra patrí do pôsobnosti predpisov týkajúcich sa práva usadiť sa alebo predpisov, ktoré sa týkajú voľného pohybu kapitálu, je potrebné vziať do úvahy predmet dotknutej právnej úpravy“. [6]

34. Spor, v ktorom bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, sa pritom týka nemeckých právnych predpisov upravujúcich daň z dedičstva a darovania. Podľa týchto právnych predpisov sa prevod majetku na účely založenia rodinnej nadácie považuje za darovanie (§ 7 ods. 1 bod 8 ErbStG).

35. Daň z darovania je splatná práve z dôvodu bezodplatného prevodu majetku medzi žijúcimi osobami, či už v prospech obdarovaného, alebo – ako je to v tomto prípade – v prospech rodinnej nadácie. To, že týmto prevodom vznikne „usadený rodinný subjekt“ s právnou subjektivitou, je neskorší odvodený dôsledok, ktorý bude mať vlastné daňové následky.

36. Z hľadiska voľného pohybu kapitálu je nepodstatné, či sa odkazuje na článok 40 Dohody o EHP, alebo na článok 63 Zmluvy o FEÚ, keďže oba články chránia tú istú slobodu. Podľa Súdneho dvora:

– „obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody EHP sa majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, lebo tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES…“; [7]

– „[článok 63 ods. 1 ZFEÚ] zakazuje všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Zmluva o [FEÚ] síce pojem pohyb kapitálu nedefinuje, je však nesporné, že smernica 88/361 má spolu s nomenklatúrou, ktorá tvorí jej prílohu, indikatívnu hodnotu pri definovaní tohto pojmu…. Dary a dotácie sa pritom objavujú v oddiele XI prílohy I smernice 88/361, ktorý má názov ‚Pohyby kapitálu osobnej povahy‘“; [8]

– „rovnako ako pri dani z dedičstva, pri ktorom prechádza majetok poručiteľa na jednu alebo niekoľko osôb a ktoré patrí do tejto časti uvedenej prílohy I…, sa… na daňové zaobchádzanie s darmi, či už sú to peniaze, hnuteľné alebo nehnuteľné veci, vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné prvky týchto transakcií sú obmedzené na jediný členský štát“. [9]

37. Vzhľadom na vyššie uvedené sa prikláňam k stanovisku vnútroštátneho súdu a k záveru, že prejudiciálnu otázku treba preskúmať z hľadiska voľného pohybu kapitálu.

[5] Bod 46 písomných pripomienok nemeckej vlády.

[6] Rozsudok z 19. júla 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, bod 17).

[7] Rozsudok z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko (C-521/07, EU:C:2009:360, bod 33).

[8] Rozsudok zo 16. júna 2011, Komisia/Rakúsko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 24).

[9] Rozsudok z 22. apríla 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, bod 20).

B. Existencia obmedzenia

38. Ustanovenie 15 ods. 2 ErbStG stanovuje, že v prípade prevodu majetku na účely založenia tuzemskej rodinnej nadácie sa daňová trieda určuje na základe blízkosti príbuzenského vzťahu (triedy I a II).

39. Rodinné nadácie založené v zahraničí sú však zaradené do daňovej triedy III, čo znamená, že sa na ne uplatňujú menšie nezdaniteľné sumy a že daň sa určuje podľa vyšších sadzieb dane.

40. V súvislosti s daňou z dedičstva, ktorá sa – tak ako daň z darovania [10] – vyberá z bezodplatného prevodu majetku, Súdny dvor už rozhodol, že právna úprava členského štátu podobná právnej úprave, o ktorú ide v prejednávanej veci, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu [11].

41. Nemecká vláda uznáva, že nemecké daňové predpisy obsahujú v tomto bode obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Svoju argumentáciu uvádza v štyroch krokoch: [12]

– článok 40 Dohody o EHP všeobecne zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami;

– z § 15 ods. 2 bodu 1 ErbStG vyplýva, že založenie nemeckej rodinnej nadácie podlieha nižšej dani, ktorá sa neuplatňuje na nadácie založené v zahraničí. Pri samostatnom posúdení založenie týchto subjektov podlieha vyššej dani;

– v prejednávanej veci sa podľa uvedeného ustanovenia ErbStG zo založenia rodinnej nadácie so sídlom v Lichtenštajnsku (ktorej nadobúdateľmi sú výlučne potomkovia v priamom rade) vyberá vyššia daň, než je daň, ktorá by bola splatná, ak by k darovaniu došlo za rovnakých podmienok v prospech nadácie, ktorej sídlo alebo miesto obchodného riadenia sa nachádza v Nemecku;

– zníženie hodnoty daru, ktoré vyplýva z uplatnenia nemeckého predpisu, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

42. Vzhľadom na toto výslovné uznanie nemeckej vlády, v ktorom nemecká vláda súhlasí s Komisiou a s nadáciou, ktorá je žalobkyňou, považujem za zbytočné uvádzať ďalšie úvahy.

43. Možno teda považovať za nesporné, že nemecká právna úprava spôsobuje, že výška dane z darovania závisí od miesta, v ktorom sa nachádza miesto obchodného riadenia alebo sídlo rodinnej nadácie. V dôsledku toho darovanie na účely založenia rodinnej nadácie so sídlom v Nemecku podlieha nižšej dani z darovania, než je daň z darovania, ktorá sa vyberá zo založenia rodinnej nadácie so sídlom v Lichtenštajnsku, čo má za následok zníženie hodnoty daru v tomto poslednom uvedenom prípade.

44. Za takých okolností je potrebné preskúmať, či takto konštatované obmedzenie voľného pohybu kapitálu možno odôvodniť z hľadiska článku 40 Dohody o EHP (ktorý je *mutatis mutandis* rovnocenný článku 63 ZFEÚ).

[10] Súdny dvor konštatoval túto súvislosť v rozsudku z 22. apríla 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, bod 20).

[11] Rozsudok z 30. júna 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, bod 19).

[12] Body 47 až 50 jej písomných pripomienok.

C. Odôvodnenie obmedzenia

45. V súlade s metódou, ktorú som spomenul vyššie, treba v prvom rade preskúmať porovnateľnosť sporných situácii a prípadne v druhom rade možnosť odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s týmito situáciami naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. [13]

46. Totiž „na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu“ [14].

1. Porovnateľnosť situácií

47. Je nesporné, že založenie nemeckej rodinnej nadácie podlieha dani z darovania, ktorej podlieha aj založenie zahraničnej rodinnej nadácie nemeckým rezidentom. V tomto poslednom uvedenom prípade sa daň z darovania uplatní na základe viacerých ustanovení ErbStG:

– v súlade s § 1 ods. 1 bodom 2 a § 7 ods. 1 bodom 8: i) darovanie medzi žijúcimi osobami podlieha dani a ii) prevod majetku na účely založenia nadácie medzi žijúcimi osobami sa považuje za darovanie medzi žijúcimi osobami; [15]

– hoci podľa § 2 ods. 1 bodu 1 ErbStG zahraničná rodinná nadácia nespĺňa zákonné požiadavky vzniku osobnej daňovej povinnosti, táto daňová povinnosť vzniká aj vtedy, keď je darca v čase uskutočnenia darovania rezidentom;

– podľa § 2 ods. 1 bodu 1 druhej vety písm. a) ErbStG sa za rezidentov považujú okrem iného fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt v tuzemsku. Keďže zakladateľka (darkyňa) mala v čase uskutočnenia darovania bydlisko v Nemecku, existuje osobná daňová povinnosť. [16]

48. Tiež je nesporné, že v dôsledku uplatnenia uvedených ustanovení je daň vyberaná zo založenia nadácií so sídlom v zahraničí (nemeckým rezidentom) vyššia než daň vyberaná zo založenia nadácií so sídlom v Nemecku.

49. Tá istá skutočnosť (prevod majetku nemeckým rezidentom na účely založenia či už nemeckej, alebo zahraničnej nadácie) teda spôsobuje v oboch prípadoch vznik povinnosti zaplatiť nemeckú daň z darovania. Situácie sú teda v zásade porovnateľné.

50. Nemecká vláda však tvrdí, že situácia, v ktorej sa nachádza tuzemská rodinná nadácia, nie je objektívne porovnateľná so situáciou, v ktorej sa nachádza zahraničná rodinná nadácia. Podľa jej názoru nemecký zákonodarca mohol stanoviť daňovú výhodu pre tuzemské rodinné nadácie s cieľom kompenzovať nevýhodu vyplývajúcu z náhradnej dane z dedičstva, ktorá sa pravidelne vyberá len od tuzemských rodinných nadácií.

[13] Rozsudok z 12. októbra 2023, BA (Dedičstvá – Sociálna politika bývania v Únii) (C-670/21, EU:C:2023:763, bod 56).

[14] Rozsudok zo 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, bod 58).

[15] Bod 38 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

[16] Bod 41 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

51. Nesúhlasím s týmto stanoviskom, ktoré by vylúčilo možnosť preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie spôsobuje porušenie niektorej základnej slobody: akceptovanie názoru nemeckej vlády by znamenalo uznať, že rozdielne zaobchádzanie by sa samo osebe považovalo za faktor, ktorý spôsobuje, že situácie nie sú porovnateľné. Súdny dvor už odmietol podobnú argumentáciu, akú uvádza táto vláda, keď rozhodoval o inom spore súvisiacom s uplatňovaním ErbStG. [17]

52. Pri rozhodovaní o tom, či sú sporné situácie porovnateľné, treba zohľadniť skutočnosť, ktorá zakladá hlavnú daňovú povinnosť, bez ohľadu na miesto bydliska každého zo subjektov povinných zaplatiť daň.

53. V tomto prípade uvedená zdaniteľná skutočnosť (prevod majetku nemeckým rezidentom na účely založenia rodinnej nadácie) zakladá povinnosť zaplatiť daň z darovania v súlade s ErbStG bez ohľadu na to, či sa rodinná nadácia založí v Nemecku alebo v Lichtenštajnsku. Pripomínam, že zdaniteľná udalosť je v oboch prípadoch rovnaká.

54. Iné prvky dane, ktorých cieľom je určiť najmä splatnú daň (ako sú nezdaniteľné sumy a sadzba dane), nie sú podstatné pre vznik daňového právneho vzťahu. Len prispievajú k obmedzeniu rozsahu povinnosti zaplatiť daň.

55. Vnútroštátny súd potvrdzuje, že v prejednávanom prípade ide o porovnateľné situácie: „zdaniteľnosť prevodu majetku v dôsledku transakcie týkajúcej sa nadácie podľa § 7 ods. 1 bodu 8 ErbStG zahŕňa tak tuzemské nadácie, ako aj založenie nadácie v Lichtenštajnsku, ku ktorému došlo v prejednávanom prípade. Skutkové okolnosti sú teda objektívne porovnateľné“. [18]

56. Prejudiciálna otázka sa nevzťahuje aj na posúdenie porovnateľnosti situácií, čo je predpoklad, ktorý vnútroštátny súd bez výhrad akceptuje. Jediné, o čom má tento súd pochybnosti – a výslovne to konštatuje –, je, „či existujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré odôvodňujú obmedzenie voľného pohybu kapitálu na základe § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG“. [19]

2. Rozdielne zaobchádzanie s porovnateľnými situáciami

57. Určenie splatnej dane podľa ErbStG je založené na stupni príbuzenského vzťahu medzi darcom a nadobúdateľom. Na tento účel § 15 ods. 1 ErbStG stanovuje tri daňové triedy. Do triedy I patria bližší príbuzní (vrátane detí a vnukov), do triedy II patria vzdialenejší príbuzní a do triedy III patria iné osoby.

58. Daňovú triedu, ktorá sa uplatní pri zakladaní rodinných nadácií, stanovuje § 15 ods. 2 ErbStG na základe príbuzenského vzťahu najvzdialenejšieho nadobúdateľa (podľa nadačnej listiny) k darcovi. Toto pravidlo však platí len pre rodinné nadácie založené na území Nemecka.

59. K rozdielnemu zaobchádzaniu s tuzemskými a zahraničnými rodinnými nadáciami teda dochádza preto, lebo vnútroštátny predpis stanovuje, že tieto nadácie patria do odlišných daňových tried. V rozsahu relevantnom pre prejednávanú vec sa na rodinnú nadáciu so sídlom

[17] Rozsudok z 12. októbra 2023, BA (Dedičstvá – Sociálna politika bývania v Únii) (C-670/21, EU:C:2023:763, bod 64): „… bez toho, aby bolo dotknuté preskúmanie prípadnej odôvodnenosti právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, na základe naliehavého dôvodu všeobecného záujmu, by pripustenie toho, že situácie nie sú porovnateľné len z dôvodu, že predmetná nehnuteľnosť sa nachádza v inom treťom štáte, ako je štát, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, hoci článok 63 ods. 1 ZFEÚ zakazuje práve obmedzenia cezhraničného pohybu kapitálu, zbavilo toto ustanovenie jeho obsahu“.

[18] Bod 63 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

[19] Bod 64 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

v Lichtenštajnsku uplatní daňová trieda III (zostatková trieda) namiesto daňovej triedy I, do ktorej by táto nadácia patrila, ak by bola založená v Nemecku. Vzťah zakladateľky k jej príbuzným je teda na tento účel irelevantný.

60. Konečným výsledkom je, že zahraničná rodinná nadácia musí zaplatiť vyššiu daň, čo spôsobujú dva faktory:

– pri výpočte základu dane má nárok len na uplatnenie nezdaniteľných súm stanovených pre subjekty patriace do triedy III, ktoré sú podstatne nižšie než nezdaniteľné sumy stanovené v triede I, [20]

– pokiaľ ide o sadzbu dane, ktorá sa uplatní na tento základ, pre daňovníkov zaradených do triedy III platí vyššia percentuálna sadzba než pre daňovníkov, ktorí patria do triedy I. [21]

61. Vnútroštátny súd potvrdzuje, že vnútroštátne právo spôsobuje rozdielne zaobchádzanie vo vyššie uvedenom zmysle s nadáciami, ktoré založili v Nemecku nemeckí rezidenti, v porovnaní s nadáciami, ktoré títo nemeckí rezidenti založili v štáte EHP. [22] Dodáva, že dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Lichtenštajnskom [23] nezmierňuje túto situáciu. [24]

3. Daňová koherencia

62. Nemecká vláda odôvodňuje spornú právnu úpravu potrebou zaručiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému. Opiera sa o to, že tuzemské rodinné nadácie – na rozdiel od zahraničných rodinných nadácií – platia každých 30 rokov náhradnú daň z dedičstva.

63. Podľa vnútroštátneho súdu [25] nemecký zákonodarca v súvislosti s predpisom, ktorý sa uplatní v tomto prípade:

– „vychádzal z toho, že výhody, ktoré sú poskytnuté výhodou daňových tried, sú kompenzované nevýhodami náhradnej dane z dedičstva. Zákonodarca zavedením náhradnej dane z dedičstva sledoval cieľ zrovnoprávniť nadácie v súvislosti s daňou z dedičstva s prirodzenou dedičskou postupnosťou prostredníctvom pravidelného zdanenia“;

– „to však mohol upraviť len pre tuzemské rodinné nadácie. V súvislosti so zahraničnými rodinnými nadáciami však nemecký zákonodarca nemal a nemá možnosť uložiť náhradnú daň z dedičstva“. [26]

[20] Ustanovenie § 10 ErbStG zohľadňuje nezdaniteľné sumy (nezdaniteľné minimá) stanovené v § 16 pri výpočte základu dane. Keďže nie sú k dispozícii presnejšie údaje, zdá sa, že v tejto veci by sa od základu dane odpočítala nezdaniteľná suma do výšky 20 000 eur (trieda III) namiesto 200 000 eur (trieda I týkajúca sa potomkov detí).

[21] Podľa § 19 ErbStG by sadzba dane uplatniteľná na triedu III bola v prípade hodnoty do 75 000 eur 30 % namiesto 7 % v prípade triedy I.

[22] Body 37 až 47 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

[23] Dohovor zo 17. novembra 2011 medzi Spolkovou republikou Nemecko a Lichtenštajnským kniežactvom o zamedzení dvojitého zdanenia a daňovým únikom v oblasti daní z príjmu a majetku (BGBl. 2012 II, s. 1462).

[24] Body 46 a 47 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

[25] Vnútroštátny súd podrobne rozoberá vývoj a parlamentné diskusie týkajúce sa tak výhody daňových tried (§ 15 ods. 2 prvá veta ErbStG), ako aj náhradnej dane z dedičstva (§ 1 ods. 1 bod 4 tohto zákona), ktoré boli zavedené súčasne v roku 1974.

[26] Bod 76 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

64. Daňová výhoda poskytovaná tuzemským rodinným nadáciám (výhoda daňových tried) by teda kompenzovala daňovú nevýhodu spočívajúcu v povinnosti zaplatiť náhradnú daň z dedičstva každých 30 rokov. Výhoda a nevýhoda sa týkajú daňových povinností vzniknutých v rámci rodiny a v súvislosti s tým istým typom dane (v rozsahu relevantnom pre prejednávanú vec daň z darovania).

65. Je koherentné, aby sa tento symetrický vzťah medzi výhodou a nevýhodou rozšíril na rodinné nadácie založené nemeckými rezidentmi v zahraničí? Keďže na tieto nadácie sa neuplatňuje náhradná daň z dedičstva, je koherentné zdaniť ich raz (v čase založenia nadácie) daňou podobnou dani, ktorej sa nemecké rodinné nadácie nemôžu vyhnúť?

66. Už som vysvetlil mechanizmus, na základe ktorého nemecký zákonodarca obmedzil daňovú výhodu len na nadácie založené v Nemecku osobami, ktoré sú rezidentmi tohto členského štátu. Teraz je potrebné posúdiť túto výhodu z hľadiska judikatúry Súdneho dvora.

67. Slovami Súdneho dvora:

– „… nevyhnutnosť zabezpečiť koherenciu daňového systému môže odôvodniť obmedzenie slobôd pohybu, ktoré sú zaručené Zmluvou“;[27]

– „aby [však] tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo obstáť, je potrebné, aby existovala priama spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu…, pričom priama povaha tejto spojitosti musí byť posudzovaná vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou“.[28]

68. Podľa vnútroštátneho súdu je sporné, či cieľ deklarovaný nemeckým zákonodarcom „… postačuje, aby sa potvrdila priama, osobná a vecná spojitosť medzi výhodou daňových tried a náhradnou daňou z dedičstva, ako to vyžaduje Súdny dvor na konštatovanie, že existuje koherencia“.[29] Argumentom v neprospech tohto záveru by podľa jeho názoru „mohlo byť, že z dôvodu pomerne dlhého časového obdobia 30 rokov nemusí každá tuzemská rodinná nadácia po tomto období existovať a že majetok nadácie sa v rámci tohto obdobia môže nepredvídateľne zmeniť“.[30]

69. Tento argument (obdobie 30 rokov stanovené na pravidelný vznik povinnosti zaplatiť náhradnú daň z dedičstva a prípadné zmeny týkajúce sa majetku) tvorí základ niektorých tvrdení nadácie, ktorá je žalobkyňou, podľa názoru ktorej rozdielne zaobchádzanie nie je odôvodnené.

70. Nadácia, ktorá je žalobkyňou, totiž uvádza súbor tvrdení na podporu svojho názoru, ktoré sama zhrnula do dvoch bodov: a) nesúlad nemeckého predpisu s článku 40 Dohody o EHP a s článkom 63 ZFEÚ „nemožno odôvodniť na základe koherencie daňového systému“ (body 6 až 32 jej písomných pripomienok) a b) „neprimeranosť rozdielneho zdaňovania rodinných nadácií“ (body 33 až 36 týchto pripomienok).[31]

[27] Rozsudok zo 7. novembra 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 65).

[28] Rozsudok zo 7. novembra 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 66).

[29] Bod 77 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

[30] Bod 77 rozhodnutia vnútroštátneho súdu *in fine*.

[31] V skutočnosti uvádza aj tretí oddiel (body 37 a 38 jej písomných pripomienok) týkajúci sa judikatúry Súdu Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO). V jeho obsahu sa však len zdôrazňuje, že ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu (článok 40 Dohody o EHP), ktoré sú v podstate totožné s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ (článku 63), sa vykladajú jednotne. Toto všeobecné tvrdenie nemá vplyv na konkrétne posúdenie sporu, o ktorý ide v prejednávanej veci.

71. Uvedené tvrdenia rozoberiem samostatne a v prípade, ak to bude potrebné, ich spojím s pochybnosťami vnútroštátneho súdu, ktoré som uviedol vyššie.

72. Nadácia, ktorá je žalobkyňou:

– poukazuje na neexistenciu priamej súvislosti medzi daňovou výhodou a nevýhodou ako takej a so zreteľom na konečnú výšku dane,

– zdôrazňuje narušenie daňovej koherencie po reforme nemeckých predpisov týkajúcich sa nadácií,

– tvrdí, že neexistuje koherencia medzi náhradnou daňou z dedičstva a výhodou daňových tried,

– tvrdí, že neexistuje nevyhnutná kompenzácia medzi poskytnutím výhody a daňou, ktorá by sa týkala toho istého daňovníka a súvisela by s tou istou daňovou kategóriou,

– odvoláva sa na „ochranu rodinného majetku, ktorá je odvodená od ochrany manželstva a rodiny“,

– odkazuje na „neexistenciu kompenzácie v závislosti od štátu“.

– poukazuje na „neexistenciu koherencie vzhľadom na systematiku ErbStG“.

73. Pri svojom rozbore týchto tvrdení [32] sa nebudem zaoberať odkazmi na judikatúru Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd, Nemecko), ktoré sa v nich nachádzajú, lebo predmetom tohto konania je súlad ErbStG s právom Únie, a nie s vnútroštátnym právnym poriadkom.

74. Pokiaľ ide o *priamu súvislosť* medzi daňovou výhodou (výhodou daňových tried) a daňovou nevýhodou (zaplatenie náhradnej dane z dedičstva), [33] odpoveď bude musieť zohľadniť cieľ predpisu a skutočnosť, že daňová výhoda aj daňová nevýhoda sa týkajú toho istého daňovníka z dôvodu tej istej dane.

75. Podľa môjho názoru, ktorý sa zhoduje s názorom nemeckej vlády [34] a s názorom Komisie [35], sú uvedené podmienky v tejto veci splnené: vzhľadom na cieľ predpisu, ktorým je symetricky zosúladiť situáciu, v ktorej sa nachádzajú obe kategórie rodinných nadácií z hľadiska zdanenia, ide o toho istého daňovníka (rodinnú nadáciu) [36] a tú istú daň (daň z darovania).

76. Je však pravda, že – ako zdôrazňuje vnútroštátny súd – časový odstup medzi daňovou výhodou a daňovou nevýhodou je značný: výhoda daňovej triedy sa uplatňuje v čase založenia nadácie, zatiaľ čo náhradná daň z dedičstva je splatná po uplynutí 30 rokov.

[32] Nadácia, ktorá je žalobkyňou, v opise týchto tvrdení – možno nevyhnutne – v určitých oddieloch opakuje tvrdenia, ktoré už uviedla v iných oddieloch.

[33] Body 7 až 9 písomných pripomienok nadácie, ktorá je žalobkyňou.

[34] Body 67 až 69 písomných pripomienok nemeckej vlády.

[35] Bod 46 písomných pripomienok Komisie.

[36] Ako uvádza Komisia, požiadavku, aby išlo o toho istého daňovníka, zmierňuje rozsudok z 30. júna 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, bod 37): „cieľom sledovaným § 27 ErbStG je… do istej miery znížiť daňové zaťaženie v prípade, že súčasťou pozostalosti je majetok, ktorý je predmetom prevodu medzi blízkymi príbuznými a z ktorého už bola zaplatená daň z dedičstva, čím sa čiastočne zamedzí dvojitému zdaneniu tohto majetku v Nemecku v krátkom časovom slede. … so zreteľom na tento cieľ existuje priama súvislosť medzi znížením dane z dedičstva, ktoré toto ustanovenie stanovuje, a predchádzajúcou platbou dane z dedičstva, pričom táto daňová výhoda a táto predchádzajúca platba sa týkajú tej istej dane, toho istého majetku a blízkych príbuzných tej istej rodiny“.

77. Tento časový odstup by prípadne mohol narušiť priamu súvislosť medzi výhodou daňovej triedy a výberom náhradnej dane z dedičstva, ak by išlo o daňovníkov, ktorí nemajú znaky rodinnej nadácie a ktorí by museli zaplatiť daň „vzdialenej a náhodnej povahy“.[37] Naopak, ak sa založia rodinné nadácie, ako je rodinná nadácia, o ktorú ide v prejednávanej veci, ktorá má existovať počas viacerých generácií,[38] domnievam sa, že priama súvislosť je zachovaná, pričom splatnosť náhradnej dane z dedičstva, ku ktorej dochádza každých 30 rokov, je prispôsobená generačnej výmene.[39]

78. Okrem toho pri posudzovaní existencie uvedenej spojitosti medzi výhodou a nevýhodou Súdny dvor už pripustil určitú mieru časovej flexibility napríklad v prípade odpočítania poistného (výhody), ktoré je kompenzované zdanením (nevýhoda) dôchodkov, rent alebo kapitálových výnosov vyplácaných poisťovateľmi.[40] V podobnom zmysle uznal priamu súvislosť medzi znížením dane z dedičstva upravenej v ErbStG a predchádzajúcim výberom tej istej dane.[41]

79. Čo sa týka *narušenia daňovej koherencie po reforme nemeckých predpisov týkajúcich sa nadácií*, nadácia, ktorá je žalobkyňou, tvrdí[42], že od 1. júla 2023 nemecké právne predpisy[43] dovoľujú zakladať rodinné nadácie s existenciou kratšou ako 30 rokov. Z tejto skutočnosti (tieto nadácie nemusia platiť náhradnú daň z dedičstva) vyvodzuje, že došlo k zrušeniu súvislosti medzi daňovou výhodou a náhradnou daňou z dedičstva, ktorá je splatná každých 30 rokov.

80. Toto tvrdenie by prípadne mohlo mať určitú váhu, ak by v tomto spore išlo o nadácie založené po 1. júli 2023, čo v tomto prípade neplatí: nadácia, ktorá je žalobkyňou, bola založená v roku 2014 v prospech troch generácií nadobúdateľov. V čase jej založenia sa teda objektívne predpokladalo, že bude existovať viac ako 30 rokov. Treba navyše vziať do úvahy, že spor vzniknutý na základe právnych predpisov platných v roku 2014 nemožno rozhodnúť s prihliadnutím na zmeny zavedené zákonom o nadáciách v roku 2021.[44]

81. Pokiaľ ide o *neexistenciu koherencie medzi náhradnou daňou z dedičstva a výhodou daňových tried*, stanovisko nadácie, ktorá je žalobkyňou,[45] sa opiera o parlamentné dokumenty, ktoré cituje vnútroštátny súd, ako aj o reformu právnej úpravy nadácií schválenú v roku 2021.

82. Samotný vnútroštátny súd však z parlamentných dokumentov týkajúcich sa reformy ErbStG z roku 1974 (v ktorom boli obe ustanovenia, teda ustanovenie týkajúce sa výhody daňových tried a ustanovenie týkajúce sa náhradnej dane z dedičstva, zavedené súčasne) vyvodzuje, že podľa

[37] Rozsudok zo 6. októbra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, bod 48). V uvedenej veci však nešlo o osobitné právne predpisy týkajúce sa dedičstva alebo darovania.

[38] Zdá sa, že rodinné nadácie so sídlom v Lichtenštajnsku sú koncipované tak, aby vykonávali svoju činnosť dlhodobo, keďže jedným z ich cieľov je zachovať bohatstvo počas generácií. Pozri H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein: Liechtenstein family foundations and financial privacy. In: *Trust and Trustees*, Vol. 16, č. 6. Oxford: Oxford University Press, 2010, s. 476 až 478.

[39] S prihliadnutím na to, že štatisticky je odhadovaná dĺžka života v Nemecku približne 80 rokov (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Rozsudky z 28. januára 1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35), a Komisia/Belgicko (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Rozsudok z 30. júna 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), ktorého bod 37 som citoval v poznámke pod čiarou 36 vyššie.

[42] Body 10 a 11 jej písomných pripomienok.

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (zákon o zjednotení predpisov týkajúcich sa nadácií a o zmene zákona o ochrane pred infekciami) zo 16. júla 2021 (BGBl. I, s. 2947).

[44] Ak by nemecké právne predpisy prípadne od reformy právnej úpravy nadácií v roku 2021 neboli koherentné, neznamená to, že neboli koherentné v roku 2014, ktorého sa týkajú skutkové okolnosti.

[45] Body 12 až 14 jej písomných pripomienok.

vnútroštátneho zákonodarcu „výhody, ktoré poskytuje výhoda daňových tried, sú kompenzované nevýhodami náhradnej dane z dedičstva“ [46]. Pokiaľ ide navyše o vplyv reformy právnej úpravy týkajúcej sa nadácií v roku 2021, stačí poukázať na to, čo bolo uvedené vyššie.

83. Nadácia, ktorá je žalobkyňou, tiež tvrdí, že *neexistuje nevyhnutná kompenzácia medzi poskytnutím výhody a daňou, ktorá by sa týkala toho istého daňovníka a súvisela by s tou istou daňovou kategóriou*. [47]

84. Pokiaľ sa v nej neopakujú vyššie uvedené tvrdenia, [48] táto kritika ErbStG je založená na tom, že neexistuje „presná“ kompenzácia medzi daňou z darovania zaplatenou v čase založenia nadácie a náhradnou daňou z dedičstva, pričom základy týchto daní sa môžu v období medzi okamihmi ich splatnosti meniť.

85. Je pravda, že ťažko môže existovať matematická rovnosť („presná suma“). Pokiaľ sú však rodinné nadácie spôsobilé vykonávať ekonomickú činnosť [49] a dosahovať zisk tak, aby budúce generácie nadobúdateľov požívali aspoň rovnakú úroveň bohatstva, [50] zákonodarca môže dôvodne predpokladať, že základ dane z darovania bude aspoň rovný základu, z ktorého sa bude vychádzať pri výpočte budúcej náhradnej dane z dedičstva.

86. Nadácia, ktorá je žalobkyňou, v tom istom zmysle tvrdí, že z ekonomického hľadiska je náhradná daň z dedičstva v skutočnosti osobitnou formou *dane z majetku* a že – tak ako daň z darovania – sa nevyberá z prevodu majetku. Ide teda o odlišné daňové kategórie.

87. Klasifikáciu daňových kategórií musí stanoviť príslušné vnútroštátne právo. V tomto prípade vnútroštátny súd nepochybuje o tom, že obe dane sa majú považovať za rovnocenné dane. Z opisu vnútroštátneho právneho rámca vyplýva, že náhradná daň z dedičstva sa uplatňuje na základe právnej fikcie, že každých 30 rokov dochádza k medzigeneračnému prevodu majetku.

88. Tvrdenia nadácie, ktorá je žalobkyňou, týkajúce sa *ochrany rodinného majetku, ktorá je odvodená od ochrany manželstva a rodiny*, [51] založené na rozhodnutiach Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd), zdôrazňujú, že nie sú splnené podmienky stanovené uvedeným súdom na to, aby sa rešpektovala kontinuita manželského a rodinného majetku. Ako som už uviedol, také tvrdenia nemajú vplyv na preskúmanie zlučiteľnosti vnútroštátneho predpisu s právom Únie.

89. Nadácia, ktorá je žalobkyňou, sa tiež odvoláva na *neexistenciu kompenzácie v závislosti od štátu* [52] s cieľom poukázať na to, že taká kompenzácia (medzi výhodou daňových tried a náhradnou daňou z dedičstva) sa musí preskúmať z hľadiska jedného štátu, a nie „nadnárodných úvah“. Podľa jej názoru Nemecko „nepriamo prenáša“ daň na iné štáty, v ktorých majú sídlo rodinné nadácie.

[46] Bod 76 rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ktorý je citovaný v bode 63 vyššie.

[47] Body 15 až 21 jej písomných pripomienok.

[48] To sa týka určenia daňovníka, ktoré som už preskúmal v predchádzajúcich bodoch.

[49] Nemecká vláda uznáva, že rodinné nadácie majú za cieľ získavať príjmy, z ktorých budú mať prospech členovia rodiny (bod 45 jej písomných pripomienok). Podnikateľský charakter rodinných nadácií potvrdzuje skutočnosť, že ich príjmy podliehajú dani z príjmov právnických osôb. Pozri MEINECKE, P.: The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform. In: *Trust and Trustees*, Vol. 29, č. 6. Oxford: Oxford University Press, 2023, s. 540 až 552.

[50] Pozri HAAG, M., TISCHENDORF, M.: The German family foundation: concept, legal framework, and taxation. In: *Trust and Trustees*, Vol. 26, č. 6. Oxford: Oxford University Press, 2020, s. 534 až 541.

[51] Body 22 a 23 jej písomných pripomienok.

[52] Body 24 a 25 jej písomných pripomienok.

90. Podľa môjho názoru však nič nenasvedčuje tomu, že sporný systém ErbStG má za následok nepriame prenesenie dane na iné štáty než Nemecko.

91. Napokon nadácia, ktorá je žalobkyňou, poukazuje na *neexistenciu koherencie vzhľadom na systematiku ErbStG*.[53] Pri podrobnejšom opise tohto tvrdenia vysvetľuje, že vedúcou myšlienkou ErbStG je dosiahnuť rovnaké zaobchádzanie s daňovými výhodami a daňami bez ohľadu na miesto, kde má daňovník daňové sídlo alebo bydlisko. Vychádzajúc z tohto predpokladu, na poskytnutie daňovej výhody len nemeckým rodinným nadáciám by sa vyžadoval naliehavý dôvod tak z hľadiska vnútroštátneho práva, ako aj z hľadiska práva Únie. Podľa jej názoru taký naliehavý dôvod neexistuje, pričom ho nemožno vyvodiť ani z článku 65 ZFEÚ.

92. Takto sformulované stanovisko má kruhový charakter, ak má za cieľ práve preukázať, prečo neexistuje naliehavý dôvod spočívajúci v zabezpečení koherencie vnútroštátneho daňového systému, pokiaľ ide o ustanovenia ErbStG, ktoré sa uplatňujú na rodinné nadácie.

4. Proporcionalita

93. Pokiaľ ide o proporcionalitu obmedzení voľného pohybu kapitálu, Súdny dvor vyžaduje, aby „bolo toto rozdielne zaobchádzanie… vhodné na dosiahnutie sledovaného cieľa[a neprekračovalo] rámec nevyhnutný na jeho dosiahnutie“.[54]

94. Podľa nadácie, ktorá je žalobkyňou, aj keby sa pripustilo, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu (z dôvodu rozdielneho daňového zaobchádzania s týmito dvoma kategóriami nadácií) je odôvodnené, takéto rozdielne zaobchádzanie by nebolo primerané.

95. V tejto súvislosti postupne uvádza, že sporný predpis nie je spôsobilý dosiahnuť svoj cieľ[55] a že je možné prijať menej obmedzujúce opatrenia s rovnakým cieľom[56].

96. Čo sa týka vhodnosti mechanizmu zavedeného prostredníctvom ErbStG na zaručenie jeho cieľov, podľa nadácie, ktorá je žalobkyňou, „existujú dôvody pochybovať, či rozdielne zdanenie prispieva k predmetnému cieľu“. Pri podrobnejšom opise tohto názoru však táto nadácia jednoducho len uvádza, že uvedená nevhodnosť vyplýva z toho, že „vnútroštátna právna úprava nezaručuje tento cieľ koherentne a systematicky“[57], čím opäť vznáša tú istú námietku, ktorá už bola rozobratá.

97. Na účely odôvodnenia tvrdenia, že koherencia daňového systému sa môže zaručiť prostredníctvom menej obmedzujúcich ustanovení, nadácia, ktorá je žalobkyňou, navrhuje ako alternatívy: a) rozšíriť náhradnú daň z dedičstva a výhodu daňovej triedy na zahraničné rodinné nadácie, b) sformulovať uvedenú náhradnú daň z dedičstva ako daň z majetku a c) zmeniť náhradnú daň z dedičstva na zníženú ročnú daň s rovnakým zdanením tuzemských a zahraničných rodinných nadácií v okamihu ich založenia.[58]

[53] Body 26 až 32 jej písomných pripomienok.

[54] Rozsudok z 21. decembra 2016, Masco Denmark a Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, bod 33).

[55] Bod 34 jej písomných pripomienok.

[56] Body 35 a 36 jej písomných pripomienok.

[57] Bod 34 jej písomných pripomienok.

[58] Bod 36 jej písomných pripomienok.

98. Podľa môjho názoru, ktorý sa opäť zhoduje s názorom Komisie,[59] by ktorákoľvek z uvedených alternatív znamenala akceptovať, aby rodinné nadácie so sídlom v zahraničí znášali daňovú nevýhodu, ktorá vyplýva z náhradnej dane z dedičstva. Keďže však Nemecko od okamihu založenia rodinnej nadácie so sídlom v zahraničí (a prevodu príslušného majetku) už nemá daňovú právomoc vo vzťahu k tejto nadácii, také riešenia sú ťažko uskutočniteľné.

99. Menej obmedzujúce alternatívy, ktoré navrhuje nadácia, ktorá je žalobkyňou, teda narážajú na ten istý problém: Nemecko nemá dosah na rodinné nadácie so sídlom v zahraničí, ktoré sa nachádzajú mimo rozsahu výkonu jeho daňovej právomoci.

V. Návrh

100. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem odpovedať na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko), takto:

Článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni právnej úprave členského štátu Európskej únie, ktorá v rámci úpravy dane z darovania uplatniteľnej na založenie nadácie so sídlom v štáte, ktorý patrí k Európskemu hospodárskemu priestoru, osobou, ktorá je rezidentom tohto členského štátu, v záujme zachovania daňovej koherencie takej právnej úpravy ukladá menej priaznivé daňové podmienky, než sú daňové podmienky uplatniteľné na založenie nadácie v uvedenom členskom štáte, ako symetrickú protiváhu neuplatnenia náhradnej dane z dedičstva na nadáciu so sídlom v zahraničí, pričom táto daň sa naopak uplatňuje na nadácie so sídlom v uvedenom členskom štáte.

[59] Bod 47 jej písomných pripomienok.