

**Vec C-142/24**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

23. február 2024

**Vnútroštátny súd:**

Finanzgericht Köln

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

30. november 2023

**Žalobkyňa:**

Familienstiftung

**Žalovaný:**

Finanzamt Köln-West

---

PRACOVNÝ DOKUMENT

## **Predmet konania vo veci samej**

Výklad článku 40 Dohody o EHP v súvislosti so zdanením prevodu majetku žijúcich osôb na zahraničnú nadáciu

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania:**

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ, najmä

Dohoda o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len „Dohoda o EHP“)

## **Prejudiciálna otázka**

Má sa článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore (Dohoda o EHP) z 2. mája 1992 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej úprave členského štátu týkajúcej sa vyrubenia dane z dedičstva a darovania, ktorá pre zdanenie prevodu majetku na základe aktu žijúcich osôb o prevode majetku na zahraničnú nadáciu ako daňový základ používa najvyššiu daňovú triedu 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 príjemcu voči darcovi (zakladateľovi nadácie) podľa nadačnej listiny, čo v prípade tuzemskej rodinnej nadácie vedie k uplatneniu výhodnejšej daňovej triedy I alebo II[?]

## **Relevantné predpisy Únie**

ZFEÚ, najmä článok 267 ods. 2, článok 63, článok 65 ods. 1 písm. a) a článok 65 ods. 3

Dohoda o Európskom hospodárskom priestore, najmä článok 1 ods. 2, článok 6, článok 40 a príloha XII

Smernica Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10) (ďalej len „smernica 88/361“), najmä príloha I hlava XI

## **Relevantné vnútroštátne predpisy**

Gesetz zu dem Abkommen vom 17. november 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 2012 (zákon k dohovoru 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 z 5. decembra 2012)

Abkommen vom 17. november 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 2012 (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 z 5. decembra 2012) (ďalej len „Dohovor“), najmä článok 2, článok 3 ods. 1 a článok 24 ods. 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (zákon o dani z dedičstva a dani z darovania v znení zákona, ktorým sa vykonáva smernica o vymáhaní pohľadávok a menia sa daňové predpisy) (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) (zákon, ktorým sa vykonáva smernica 2010/24/EÚ) (ďalej len „ErbStG“) zo 7. decembra 2011, najmä § 1 ods. 1 bod 2, § 7 ods. 1 bod 8, § 10 ods. 1, § 15 ods. 1 body 2 a 3, § 15 ods. 2 prvá veta, § 16 ods. 1 body 3 a 7 a § 19 ods. 1

### **Zhrnutie skutkového stavu a konania**

- 1 Žalobkyňa je rodinnou nadáciou s právnou subjektivitou so sídlom a riadením v Z, Lichtenštajnskom kniežactve. Bola založená v roku 2014 podľa lichtenštajnského práva prostredníctvom zakladateľky v Lichtenštajnsku.
- 2 Zakladateľka žije v Nemecku a v čase založenia nadácie aj mala svoje bydlisko v Nemecku. Účelom nadácie je podľa nadačnej listiny podpora a pomoc spoločných detí zakladateľky a jej zomrelého manžela. Osoby, ktorým sa poskytujú prostriedky nadácie sú zakladateľka, ako aj deti zakladateľky a ich deti.
- 3 Zakladateľka vložila do žalobkyne v súvislosti so založením nadácie majetok. Podľa príslušnej úpravy v nadačnej listine mohla žalobkyňa s majetkom, ktorý jej bol prevedený, voľne nakladať. Zakladateľka naopak viac nemala právo disponovať majetkom. Nemala ani možnosť úplne alebo čiastočne žiadať o opätovné prevedenie majetku. Žalobkyňa nebola v tejto súvislosti viazaná žiadnymi pokynmi zakladateľky.
- 4 Listom zo 16. apríla 2015 žalobkyňa oznámila žalovanému Finanzamt (finančný úrad, Nemecko) postup a podala daňové vyhlásenie v súvislosti s daňou z darovania. Nadácia bola v zásade založená v záujme rodiny zakladateľky, takže podľa § 15 ods. 2 ErbStG je pri zdanení základom príbuzenský vzťah najvzdialenejšieho príjemcu k zakladateľke podľa nadačnej listiny (takzvaná „výhoda daňovej triedy“).

- 5 Výhrada, ktorá je obsiahnutá v § 15 ods. 2 prvej vete ErbStG v súvislosti s výhodou daňovej skupiny, a síce, že rodinná nadácia je založená „v tuzemsku“, nie je relevantná z dôvodu porušenia voľného pohybu kapitálu podľa článku 40 Dohody o EHP, ktoré nie je možné odôvodniť. Deti zakladateľky patria podľa názoru žalobkyne podľa § 15 ods. 1 bodov 2 a 3 ErbStG do daňovej triedy I. Daňová sadzba, ktorá sa aplikuje, predstavuje podľa § 19 ods. 1 ErbStG 19 %.
- 6 Žalovaný finančný úrad rozhodnutím z 22. novembra 2018 určil daň z darovania v súvislosti s ... 2014 na ... eur. Nezohľadnil pritom príbuzenský vzťah príjemcov k zakladateľke a ako základ použil zdaniteľné nadobudnutie (§ 10 ods. 1 ErbStG) vo výške ... eur. Uplatnil daňovú triedu III, takže z hodnoty nadobudnutia vo výške ... eur odpočítal len nezdaniteľnú sumu vo výške ... eur (§ 16 ods. 1 bod 7 ErbStG), ako aj uplatnil daňovú sadzbu vo výške 30 % (§ 19 ods. 1 ErbStG).
- 7 Žalobkyňa proti tomu podala 19. decembra 2018 námietku. Žalovaný finančný úrad námietku zamietol rozhodnutím o námietke zo 6. januára 2021 ako nedôvodnú.
- 8 Žalobkyňa sa svojou žalobou podanou 5. februára 2021 domáha svojho návrhu, aby sa na ňu priamo aplikovala výhoda daňovej skupiny podľa § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG. Pritom vychádza najmä z toho, že existuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré nie je odôvodnené.
- 9 Žalovaný finančný úrad sa voči žalobe bráni.

### **Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 10 Podľa článku 267 ods. 2 ZFEÚ je nevyhnutný návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), keďže chápanie voľného pohybu kapitálu (článok 40 Dohoda o EHP) je v predmetnej veci sporné a rozhodnutie závisí od odpovede na prejudiciálnu otázku.
- 11 Vnútroštátny súd považuje Súdny dvor za príslušný, keďže Dohoda o EHP je neoddeliteľnou súčasťou právneho poriadku Únie a v prípade sporu ide o otázku zdanenia transakcie medzi štátnymi príslušníkmi členských štátov tejto Dohody (pozri rozsudok Súdneho dvora z 28. októbra 2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, bod 19 a citovaná judikatúra).
- 12 Senát má pochybnosti, či je v súlade s článkom 40 Dohody o EHP to, že v prípade založenia rodinnej nadácie v zahraničí je vždy základom najvyššia daňová trieda, zatiaľ čo v podobných prípadoch pri tuzemskej rodinnej nadácii sa daňová trieda určí podľa príbuzenského vzťahu najvzdialenejšieho príjemcu podľa nadačnej listiny k darcovi (zakladateľovi), čo v prípade tuzemskej rodinnej nadácie vedie k uplatneniu výhodnejších daňových tried I alebo II.

- 13 Ak by toto zvýhodnenie daňovej triedy pre tuzemské rodinné nadácie nebolo v súlade s právom Únie, predmetná žaloba by bola úspešná, keďže potom by sa zohľadnil príbuzenský vzťah príjemcu žalobkyne k zakladateľke.
- 14 Ak by sa žalobkyňa mohla priamo odvolať na článok 40 Dohody o EHP, pri zdanení založenia nadácie by sa potom zohľadnila výhoda daňovej triedy podľa § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG. Keďže v prípade príjemcov najvzdialenejších od zakladateľky ide o jej vnúčatá, pri zdanení sa uplatní daňová trieda I (§ 15 ods. 1 bod 3 ErbStG); na zdaniteľné nadobudnutie, ktoré zostane po odpočítaní nezdaniteľnej sumy, sa uplatní daňová sadzba vo výške 19 % (§ 19 ErbStG).

### ***Posúdenie sporu podľa vnútroštátneho práva***

- 15 Podľa vnútroštátneho práva je rozhodnutie o dani z dedičstva z 22. novembra 2018 a k tomu vydané rozhodnutie o námietke zo 6. januára 2021 zákonné. Keďže v prípade žalobkyne ide o zahraničnú – lichtenštajnskú – nadáciu, neuplatní sa takzvaná výhoda daňovej triedy podľa § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG. Žaloba by sa z tohto dôvodu mala zamietnuť.
- 16 Zdaniteľné nadobudnutie žalobkyne podľa § 7 ods. 1 bodu 8 ErbStG sa podľa § 15 ods. 1 ErbStG zdaní v daňovej triede III. Daňové triedy I alebo II sa neuplatnia. Paragraf 15 ods. 2 prvá veta ErbStG, podľa ktorého sa pre nadácie, ktoré boli v zásade založené v záujme rodiny alebo určitých rodín (rodinná nadácia), pri určovaní daňovej triedy ako základ použije príbuzenský vzťah príjemcu k darcovi (zakladateľovi), sa v spore neuplatní.
- 17 V prípade žalobkyne síce podľa účelu nadácie a jej nadačnej listiny ide nesporne o rodinnú nadáciu [pozri Hessisches Finanzgericht (Finančný súd Spolkovej krajiny Hessensko), rozsudok zo 7. marca 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930, spolu s ďalšími odkazmi]. Uplatnenie výhody podľa § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG je však podľa platného vnútroštátneho práva v predmetnom prípade vylúčené, keďže žalobkyňa ako lichtenštajnská nadácia založená podľa lichtenštajnskeho práva so sídlom a riadením v Z nebola založená v tuzemsku.
- 18 Iné posúdenie pri uplatnení vnútroštátneho práva nevyplýva ani zo zákazu diskriminácie podľa článku 24 ods. 1 DBA-Liechtenstein.
- 19 Zákaz diskriminácie vyplývajúci z článku 24 ods. 1 DBA-Liechtenstein, ktorého pôsobnosť sa vzťahuje aj na právnické osoby, zakazuje nepriaznivejšie zaobchádzanie s cudzincami ako so štátnymi príslušníkmi v rovnakej situácii. Tým sa zákaz diskriminácie odlišuje od v zásade dovoleného daňového rozlišovania podľa sídla, respektíve medzi neobmedzenou a obmedzenou daňovou povinnosťou. Keďže článok 24 ods. 1 DBA-Liechtenstein pojem „v rovnakej situácii“ konkretizoval v tom zmysle, že zdaniteľná osoba so sídlom v jednom štáte a zdaniteľná osoba, ktorá tam sídlo nemá, sa nenachádzajú v rovnakej situácii, daňové predpisy, ktoré upravujú rozdielne zaobchádzanie na základe sídla

neporušujú článok 24 ods. 1 DBA-Liechtenstein ani vtedy, ak to nepriamo vedie k diskriminácií cudzincov.

- 20 Zákaz diskriminácie sa neuplatní, ak nemecký zákonodarca – ako v predmetnom prípade – upravuje daňové zvýhodnenie pre subjekty, ktorých riadenie alebo sídlo sa nachádza v tuzemsku, zatiaľ čo subjekty so sídlom a riadením v zahraničí vylučuje z tohto zvýhodnenia bez ohľadu na to, podľa ktorého práva boli založené [pozri Hessisches Finanzgericht (Finančný súd Spolkovej krajiny Hessensko), rozsudok zo 7. marca 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930; rozsudok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 3. augusta 1983 II R 20/80, BStBl II 1984, 9, spolu s ďalšími odkazmi].

### *O prejudiciálnej otázke*

- 21 Žalobkyňa sa však môže nepriamo úspešne odvolávať na voľný pohyb kapitálu, ktorý je zaručený v Európskom hospodárskom priestore (ďalej len „EHP“). To vyplýva z článku 40 v spojení s prílohou XII Dohody o EHP, ako aj článkov 63 a 65 ZFEÚ.
- 22 Pre členov EHP platia základné slobody voľného pohybu tovaru, osôb, služieb a kapitálu podľa Dohody o EHP bez obmedzení (pozri článok 1 ods. 2 Dohody o EHP). Článok 6 Dohody o EHP navyše upravuje výklad v súlade s právom Únie. Je záležitosťou Súdneho dvora, aby dohliadal na to, že ustanovenia Dohody o EHP sa medzi členskými štátmi budú vykladať jednotne (pozri Schwenke/Hardt in Wassermeyer, DBA, zväzok I, Loseblatt, stav september 2023, MA Vor 1, bod 102, s početnými odkazmi na judikatúru; pozri aj rozsudky Súdneho dvora z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, ako aj z 8. novembra 2012, Komisia/Fínsko, C- 342/10, EU:C:2012:688).
- 23 Článok 40 Dohody o EHP upravuje, že neexistujú žiadne obmedzenia medzi zmluvnými stranami na pohyb kapitálu, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte ES alebo štáte EZVO a rovnako neexistuje žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje. Príloha XII Dohody o EHP doplnkovo odkazuje na smernicu 88/361.
- 24 Definícia pojmu „pohyb kapitálu“ sa nenachádza ani v Dohode o EHP, ani v Zmluvách Európskej únie, ani v smernici 88/361. Smernici 88/361 sa však v súvislosti s definovaním tohto pojmu priznáva indikatívna hodnota (pozri rozsudok Súdneho dvora z 28. septembra 2006, Komisia/Holandsko, C- 282/04 a C- 283/04, EU:C:2006:608).
- 25 V prílohe I smernice 88/361 sa v hlave XI („Pohyby kapitálu osobnej povahy“) uvádzajú dary a dary pre prípad úmrtia, čo v zásade hovorí v prospech zahrnutia darov do rozsahu ochrany voľného pohybu kapitálu (pozri rozsudok Súdneho dvora zo 16. júna 2011, Komisia/Rakúsko, C- 10/10, EU:C:2011:399 a citovaná judikatúra).

- 26 Súdny dvor ďalej viackrát uviedol, že na daňové zaobchádzanie s darmi, či už sú to peniaze, hnutelné alebo nehnuteľné veci, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné prvky týchto transakcií sú obmedzené na jediný členský štát (pozri rozsudok Súdneho dvora z 22. apríla 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216). Patrí tam počiatočný vklad majetku do nadácie zo strany zakladateľa pri jej založení (pozri rozsudok Súdneho dvora zo 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Keďže v prípade Lichtenštajnského kniežactva ide o člena EHP, vyššie uvedené ustanovenia platia pre Lichtenštajnské kniežactvo a teda aj pre žalobkyňu ako nadáciu založenú podľa lichtenštajnského práva. Vo veci samej sporný dar zakladateľky s bydliskom v tuzemsku pre žalobkyňu, ktorej sídlo a riadenie je v Lichtenštajnsku, prekračuje hranice jediného členského štátu a nepovažuje sa len za vnútroštátnu transakciu, takže spadá do ochrany voľného pohybu kapitálu pre tento vklad.
- 28 Z ustanovení článku 40 Dohody o EHP vyplýva, že pravidlá, ktoré sú v nich uvedené, zakazujúce obmedzenia pohybu kapitálu a diskrimináciu, sú, pokiaľ ide o vzťahy medzi zmluvnými štátmi Dohody o EHP, totožné s pravidlami, ktoré právo Únie stanovuje pre vzťahy medzi členskými štátmi. Z uvedeného vyplýva, že pokiaľ sa obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody o EHP majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, potom tieto ustanovenia majú rovnaký rozsah pôsobnosti ako ustanovenia článku 63 ZFEÚ (pozri rozsudky Súdneho dvora z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C- 521/07, EU:C:2009:360, a z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C- 72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora článok 63 ods. 1 ZFEÚ vo všeobecnosti zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. Opatrenia zakázané týmto ustanovením ako obmedzenia pohybu kapitálu, zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investícií v členskom štáte alebo osoby s bydliskom v tomto členskom štáte od investícií v iných štátoch.
- 30 Zdanenie daru predstavuje takéto opatrenie vtedy, ak predmet darovania sa nachádza v jednom členskom štáte a darca má bydlisko v inom členskom štáte, keďže účinkom zdanenia je zníženie hodnoty daru (pozri rozsudky z 22. apríla 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, a zo 4. septembra 2014, Komisia/Nemecko, C- 211/13, EU:C:2014:2148, ako aj citovanú judikatúru).
- 31 Z toho vyplýva, že vnútroštátne predpisy týkajúce sa zdanenia darov vždy bránia voľnému pohybu kapitálu vtedy, ak sa majetok v zahraničí z dôvodu neexistujúcej možnosti odpočítania záloh na daň alebo z formálnych dôvodov, napríklad kratšie premlčacie lehoty, posúdi nevýhodnejšie, respektíve vyššie ako tuzemský majetok, alebo ak rezidenti ako zdaniteľné osoby s neobmedzenou daňovou

povinnosťou z dôvodu vyšších nezdaniteľných súm alebo nižších daňových sadzieb zaplatia nižšie dane za rovnaké dary ako zdaniteľné osoby s obmedzenou daňovou povinnosťou [pozri Hessisches Finanzgericht (Finančný súd Spolkovej krajiny Hessensko), rozsudok zo 7. marca 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930].

- 32 V spornom prípade úprava § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG odôvodňuje nárok na znížené zdanenie pri založení rodinnej nadácie so sídlom v tuzemsku rezidentom tak, že zo zdaniteľného základu odpočíta vyššiu nezdaniteľnú sumu a upravuje nižšiu daňovú sadzbu.
- 33 Následkom úpravy je teda to, že dary pre nadáciu so sídlom a riadením v Lichtenštajnsku, ktorých príjemcovia – ako v spornom prípade – pozostávajú výlučne z potomkov v priamej línii, v Nemecku podliehajú vyššej dani z darovania ako by tomu bolo v prípade, ak by predmetný dar bol darovaný nadácií so sídlom v Nemecku.
- 34 Tuzemská nadácia voči nadáciám so sídlom v zahraničí – za rovnakých podmienok – nepretržite disponuje väčším množstvom finančných prostriedkov. Nevýhoda v oblasti hospodárenia, ktorá vznikla v cezhraničnej situácii, môže predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu (pozri rozsudok zo 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Senát má pochybnosti, či toto obmedzenie pohybu kapitálu prostredníctvom § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG môže byť podľa práva Únie odôvodnené (pozri rozsudok z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C- 521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ majú ustanovenia článku 63 ZFEÚ bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov, uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál. Toto ustanovenie musí byť ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu vykladané striktné (pozri rozsudky Súdneho dvora zo 17. januára 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C- 11/07, EU:C:2008:489, z 11. septembra 2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, z 22. apríla 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, ako aj z 21. júna 2018, Fidelity Funds a i., C- 480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Súdny dvor preto rozhodol, že rozdielne zaobchádzanie podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ treba odlišovať od diskriminácie zakázanej článkom 65 ods. 3 ZFEÚ. Na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami ZFEÚ 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 (pozri rozsudky Súdneho dvora zo 7. septembra 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, z 22. apríla 2010, Mattner, C- 510/08,



EU:C:2010:216, z 21. júna 2018, Fidelity Funds a i., C- 480/16, EU:C:2018:480, ako aj zo 17. marca 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193).

- 38 Zdaniteľnosť prevodu majetku na základe transakcie v rámci nadácie podľa § 7 ods. 1 bodu 8 ErbStG zahŕňa tuzemské nadácie, tak aj založenie lichtenštajnskej nadácie, ku ktorému došlo v spornom prípade. Skutkové okolnosti teda sú objektívne porovnateľné [tak aj Hessisches Finanzgericht (Finančný súd Spolkovej krajiny Hessensko), rozsudok zo 7. marca 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930].
- 39 Vnútroštátny súd má pochybnosti, či existujú naliehavé dôvody verejného záujmu, ktoré odôvodňujú obmedzenie voľného pohybu kapitálu prostredníctvom § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG.
- 40 Za naliehavý dôvod všeobecného záujmu sa okrem iného považuje zabezpečenie koherencie daňového systému. Na to, aby mohlo byť tvrdenie založené na takomto odôvodnení úspešné, je však podľa ustálenej judikatúry potrebné, aby sa preukázal priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu (pozri rozsudky Súdneho dvora z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138, zo 7. septembra 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, zo 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C- 478/19 a C- 479/19, EU:C:2021:1015, ako aj z 27. apríla 2023, L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Súdny dvor uznal potrebu zabezpečiť koherenciu daňového systému, ak forma predmetnej daňovej úpravy vyjadruje symetrickú logiku, a síce, že existuje priama, osobná a vecná súvislosť medzi oboma spornými daňovými úpravami a táto sa posúdi ako logický dôsledok (pozri rozsudok Súdneho dvora z 23. októbra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C- 157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Takáto právna úprava musí navyše sama osebe zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nemôže ísť nad rámec toho, čo je potrebné na jeho dosiahnutie (v tomto zmysle pozri rozsudky Súdneho dvora zo 17. októbra 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, zo 4. septembra 2014, Komisia/Nemecko, C- 211/13, EU:C:2014:2148, a z 26. mája 2016, Komisia/Grécko, C- 244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Je sporné, či sú tieto podmienky v súvislosti s § 15 ods. 2 prvou vetou ErbStG a § 1 ods. 1 bodom 4 ErbStG splnené.
- 44 Na to, aby sa mohol posúdiť cieľ sledovaný spornou úpravou, je najprv potrebné zohľadniť legislatívny postup pri výhode daňovej triedy podľa § 15 ods. 1 prvej vety ErbStG a dane týkajúcej sa majetku nadácie podľa § 1 ods. 1 bodu 4 ErbStG.
- 45 Oba predpisy boli v ich aktuálnom znení zavedené rovnako reformou z roku 1974. Pohľad na legislatívny postup ukazuje, že zákonodarca vychádzal z toho, že výhody, ktoré sú poskytnuté výhodou daňovej triedy, sú kompenzované nevýhodami dane týkajúcej sa majetku nadácie. Zákonodarca zavedením dane

týkajúcej sa majetku nadácie sledoval cieľ zrovnoprávniť nadácie v súvislosti s daňou z dedičstva s prirodzenou dedičskou postupnosťou formou pravidelného zdanenia. To však mohol upraviť len pre tuzemské rodinné nadácie. V súvislosti so zahraničnými nadáciami nemecký zákonodarca nemal a nemá možnosť uložiť daň týkajúcu sa majetku nadácie.

- 46 Z tohto dôvodu senát zastáva názor, že zákonodarca zamýšľal zvýhodniť len tuzemské rodinné nadácie pri ich vzniku, na ktoré sa uplatní pravidelné zdanenie (pozri § 1 ods. 1 bod 4 ErbStG).
- 47 Vnútroštátny súd má však pochybnosti o tom, či tento cieľ zákonodarcu postačuje, aby sa potvrdila priama, osobná a vecná súvislosť medzi výhodou daňovej triedy a náhradnou dedičskou daňou týkajúcou sa majetku nadácie.
- 48 Proti tomu by mohlo hovoriť najmä to, že z dôvodu porovnateľne dlhého časového obdobia 30 rokov nemusí každá tuzemská rodinná nadácia po tomto období existovať a že nadačné imanie sa v rámci tohto obdobia môže nepredvídateľne zmeniť.
- 49 Z dôvodu tejto neistoty neskoršieho zdanenia rodinnej nadácie z hľadiska dôvodu a výšky má senát pochybnosti o tom, či sa môže považovať za logický dôsledok zvýhodnenia pri založení rodinnej nadácie.
- 50 Iné naliehavé dôvody všeobecného záujmu v zmysle článku 65 ods. 2 ZFEÚ, ktoré by objektívne odôvodňovali obmedzenie, senátu nie sú známe.