Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 13. novembra 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb kapitálu – Daň z dedičstva a darovania – Zdanenie prevodu majetku vykonaného medzi žijúcimi osobami z dôvodu transakcie založenia nadácie – Rodinná nadácia so sídlom v Lichtenštajnsku – Koherencia daňového systému“

Vo veci C-142/24,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko) z 30. novembra 2023 a doručený Súdnemu dvoru 23. februára 2024, ktorý súvisí s konaním:

**Familienstiftung**

proti

**Finanzamt Köln-West,**

SÚDNY DVOR (prvá komora)

v zložení: predseda prvej komory F. Biltgen, podpredseda Súdneho dvora T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu sudcu prvej komory, sudcovia I. Ziemele (spravodajkyňa), A. Kumin a S. Gervasoni,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Familienstiftung, v zastúpení: A. Janzen, J. Luxem a J. Rehorst, Rechtsanwälte,

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a P.-L. Krüger, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: F. Behre a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. marca 2025,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3), zmenenej Dohodou o účasti Bulharskej republiky a Rumunska v Európskom hospodárskom priestore (Ú. v. EÚ L 221, 2007, s. 15) (ďalej len „Dohoda o EHP“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Familienstiftung, rodinnou nadáciou so sídlom a riadením v Lichtenštajnsku (ďalej len „nadácia“), a Finanzamt Köln-West (Finančný úrad Kolín-západ, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) vo veci výšky dane z darovania, ktorú má nadácia zaplatiť za rok 2014.

### Právny rámec

#### *Dohoda o EHP*

3 Cieľom Dohody o EHP je podľa jej článku 1 podporovať trvalé a vyvážené upevňovanie hospodárskych a obchodných vzťahov medzi zmluvnými stranami s rovnakými podmienkami hospodárskej súťaže a dodržiavanie rovnakých pravidiel s cieľom vytvoriť homogénny Európsky hospodársky priestor (EHP). Na dosiahnutie týchto cieľov pridruženie zahŕňa v súlade s ustanoveniami Dohody o EHP najmä voľný pohyb kapitálu.

4 Podľa článku 6 Dohody EHP:

„Bez toho, aby bol dotknutý budúci vývoj prípadového práva [judikatúry, – *neoficiálny preklad*] sa ustanovenia tejto dohody, pokiaľ sú zhodné v podstate so zodpovedajúcimi pravidlami Zmluvy o [FEÚ]… a aktmi, ktoré sú prijaté na uplatnenie [tejto Zmluvy], pri ich vykonávaní a uplatňovaní vykladajú v súlade s príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora [Európskej únie], ktoré tento dvor prijal pred dátumom podpísania tejto dohody.“

5 Článok 31 tejto dohody stanovuje:

„1. V rámci ustanovení tejto dohody nebudú existovať žiadne obmedzenia ohľadne slobody usadiť sa štátnych príslušníkov členského štátu [Európskej únie] alebo štátu [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] na území ktoréhokoľvek z týchto štátov. To sa uplatní takisto aj na zakladanie obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi ktoréhokoľvek členského štátu [Únie] alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle druhého odseku článku 34, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly 4 nestanovujú inak.

2. Prílohy VIII až XI obsahujú osobitné ustanovenia ohľadom práva usadiť sa.“

6 Článok 40 tej istej dohody stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody neexistujú žiadne obmedzenia medzi zmluvnými stranami na pohyb kapitálu, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte [Únie] alebo štáte 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.“

7 Príloha XII Dohody o EHP s názvom „Voľný pohyb kapitálu“ odkazuje na smernicu Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10).

### *Smernica 88/361*

8 Podľa článku 1 ods. 1 smernice 88/361 sa pohyb kapitálu klasifikuje v súlade s nomenklatúrou uvedenou v prílohe I tejto smernice.

9 Medzi pohybmi kapitálu vymenovanými v prílohe I smernice 88/361 sa v bode XI nachádzajú „Pohyby kapitálu osobnej povahy“, ktoré zahŕňajú dary a dary pre prípad úmrtia, ako aj dedičstvá a odkazy.

### *Nemecké právo*

10 Ustanovenie § 1 ods. 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dani z dedičstva a dani z darovania) v znení Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG (zákon, ktorým sa preberá smernica o vymáhaní pohľadávok a ktorým sa menia daňové predpisy) zo 7. decembra 2011 (BGBl. I 2011, 2592) (ďalej len „ErbStG“) stanovuje:

„Dani z dedičstva (dani z darovania) podliehajú:

(1) prevod pre prípad smrti;

(2) darovania medzi žijúcimi osobami;

(3) účelové dary;

(4) majetok nadácie, pokiaľ je založená v zásade v záujme rodiny alebo určitých rodín, a majetok združenia, ktorého cieľom je v podstate prideliť majetok v záujme rodiny alebo určitých rodín, a to v intervaloch 30 rokov odo dňa stanoveného v § 9 ods. 1 bode 4.“

11 Ustanovenie § 2 ods. 1 ErbStG znie takto:

„Daňová povinnosť vzniká

(1) v prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 vo vzťahu k celému prevodu majetku (neobmedzená daňová povinnosť), ak má poručiteľ v čase svojej smrti, darca v čase, keď uskutočňuje darovanie, alebo nadobúdateľ v čase vzniku daňovej povinnosti (§ 9) postavenie rezidenta. Za rezidentov sa považujú:
a) fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo obvyklý pobyt v tuzemsku;

…

(2) ak sa v prípadoch uvedených v § 1 prvom odseku bode 4 miesto obchodného riadenia alebo sídlo nadácie alebo združenia nachádza v tuzemsku;

…“

12 Podľa § 7 ods. 1 ErbStG:

„Za darovania medzi žijúcimi osobami sa považujú:

…

(8) Prevod majetku na základe úkonu týkajúceho sa nadácie medzi žijúcimi osobami. Za vyššie uvedené sa považuje vytvorenie alebo darovanie majetkového imania podľa cudzieho práva, ktorého cieľom je prideliť majetok.

…“

13 Ustanovenie § 9 ErbStG s názvom „Vznik daňovej povinnosti“ v odseku 1 stanovuje:

„Daň je splatná:

…

(2) V prípade darovania medzi žijúcimi osobami: v deň uskutočnenia darovania;

…

(4) V prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bode 4, v intervaloch 30 rokov odo dňa prvého prevodu majetku na nadáciu alebo združenie. Ak je v prípade nadácií alebo združení dátumom prvého prevodu majetku 1. január 1954 alebo skorší dátum, daň je splatná po prvýkrát 1. januára 1984. V prípade nadácií a združení, pre ktoré je daň splatná po prvýkrát 1. januára 1984, sa obdobie 30 rokov počíta od tohto dátumu.“

14 Ustanovenie § 10 ErbStG s názvom „Zdaniteľný prevod“ v odseku 1 stanovuje:

„Obohatenie nadobúdateľa sa považuje za zdaniteľný prevod, pokiaľ nie je oslobodený od dane… V prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bode 4 majetok nadácie alebo združenia nahrádza nadobudnutie majetku.“

15 Ustanovenie § 15 ErbStG stanovuje:

„1. Na základe osobného vzťahu medzi nadobúdateľom a poručiteľom alebo darcom treba rozlišovať nasledujúce tri daňové triedy:

Daňová trieda I:

(1) manžel a partner;

(2) deti a deti a deti manžela/manželky;

(3) potomkovia detí a detí manžela/manželky uvedených v bode 2;

(4) predkovia, pokiaľ ide o prevody pre prípad smrti;

Daňová trieda II:

(1) predkovia, pokiaľ nepatria do daňovej triedy I;

(2) súrodenci;

(3) potomkovia súrodencov prvého stupňa;

(4) manžel/manželka jedného z rodičov;

(5) zaťovia a nevesty;

(6) nevlastní rodičia;

(7) rozvedený manžel/manželka a partner zo zaniknutého registrovaného partnerstva;

Daňová trieda III:

všetci ostatní nadobúdatelia a účelovo viazané dary.

…

2. V prípadoch uvedených v § 3 ods. 2 bode 1 a § 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. … V prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bode 4 sa nezdaniteľné sumy uvedené v § 16 ods. 1 bode 2 zdvojnásobia; daň sa vypočíta podľa percentuálnej sadzby daňovej triedy I, ktorá sa uplatní na polovicu zdaniteľného majetku.

…“

16 Ustanovenie § 16 ErbStG s názvom „Nezdaniteľné sumy“ stanovuje:

„1. V prípade neobmedzenej daňovej povinnosti (§ 2 ods. 1 bod 1 a § 2 ods. 3) je od dane oslobodený prevod 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.“

17 Ustanovenie § 19 ErbStG stanovuje:

„1. Daň z dedičstva sa vyberá v týchto sadzbách:

| Hodnota zdaniteľného prevodu (§10) do… eur | Percentuálna sadzba v daňovej triede | | |
|---|---|---|---|
| | 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 |
| viac než 26 000 000 | 30 | 43 | 50 |

…“

**Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

18 Nadácia, ktorú v Lichtenštajnsku v priebehu roku 2014 v súlade s právom tejto krajiny založila pani Y s bydliskom v Nemecku, má právnu subjektivitu a jej cieľom je podporovať a pomáhať spoločným potomkom zakladateľky a jej zosnulého manžela. Nadobúdateľmi prostriedkov nadácie (príjemcami) sú zakladateľka a jej deti, ako aj potomkovia týchto detí.

19 Pri svojom založení mala nadácia k dispozícii majetok, s ktorým mohla disponovať bez súhlasu zakladateľky. Konkrétne stanovy nadácie a ustanovenia, ktoré ich dopĺňajú, nepriznávajú zakladateľke ani právomoc rozhodovať o investovaní a využívaní majetku nadácie, ani možnosť požadovať jej úplné alebo čiastočné vrátenie.

20 Podľa informácií vnútroštátneho súdu prevod majetku zakladateľky na nadáciu na základe nadačnej listiny z roku 2014 predstavuje darovanie medzi žijúcimi osobami v zmysle § 7 ods. 1 bodu 8 ErbStG, ktoré podlieha dani z darovania podľa § 1 ods. 1 bodu 2 ErbStG. Podľa § 2 ods. 1 bodu 1 ErbStG daňová povinnosť stanovená týmto zákonom vzniká najmä vtedy, ak je darca v čase, keď uskutočňuje darovanie, rezidentom. Zakladateľka, ktorá mala v čase uskutočnenia darovania bydlisko v Nemecku, bola považovaná za vnútroštátneho rezidenta v súlade s § 2 ods. 1 bodom 1 druhou vetou písm. a) ErbStG. Daň sa stala splatnou podľa § 9 ods. 1 bodu 2 ErbStG v deň prevodu majetku.

21 Listom zo 16. apríla 2015 nadácia informovala daňový úrad o svojom založení a podala daňové priznanie týkajúce sa dane z darovania, pričom tvrdila, že bola založená predovšetkým v záujme rodiny zakladateľky a že v dôsledku toho musí mať možnosť využívať výhodu daňovej triedy

I podľa § 15 ods. 2 ErbStG. Podľa nadácie podmienka týkajúca sa založenia rodinnej nadácie „v tuzemsku“ uvedená v tomto ustanovení by nemala byť zohľadnená, keďže narúša voľný pohyb kapitálu v zmysle článku 40 Dohody o EHP.

22 Rozhodnutím z 22. novembra 2018 daňový úrad vyrubil daň z darovania za rok 2014 bez toho, aby zohľadnil príbuzenský vzťah medzi nadobúdateľmi a zakladateľkou. Na výpočet tejto dane uplatnil daňovú triedu III a sadzbu dane vo výške 30 %.

23 Keďže námietku, ktorú nadácia podala 19. decembra 2018, daňový úrad zamietol rozhodnutím zo 6. januára 2021, nadácia podala žalobu na Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko), ktorý je vnútroštátnym súdom predkladajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania.

24 Tento súd uvádza, že hoci je nadácia podľa svojho predmetu a svojich stanov rodinnou nadáciou v zmysle § 15 ods. 2 prvej vety ErbStG, výhoda daňových tried stanovená týmto ustanovením sa na ňu neuplatňuje, keďže nebola založená v tuzemsku, teda na území Spolkovej republiky Nemecko. Táto výhoda by jej umožnila využiť daňovú triedu I, odpočet z vymeriavacieho základu dane z darovania o vyššiu nezdaniteľnú sumu pre vnúčatá zakladateľky v súlade s § 16 ods. 1 bodom 3 ErbStG a sadzbu dane vo výške 19 %.

25 Vnútroštátny súd sa domnieva, že existujú pochybnosti o zlučiteľnosti podmienky týkajúcej sa založenia nadácie v tuzemsku s článkom 40 Dohody o EHP. Tento súd sa konkrétne pýta, či obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré vyplýva zo skutočnosti, že nadácia založená v tuzemsku by trvalo disponovala väčšími finančnými prostriedkami než nadácia so sídlom v zahraničí, môže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť koherenciu daňového systému.

26 Podľa uvedeného súdu z vývoja § 1 ods. 1 bodu 4 ErbStG a § 15 ods. 2 ErbStG možno vyvodiť, že nemecký zákonodarca pri reforme dane z dedičstva zaviedol výhodu daňových tried s cieľom podrobiť v budúcnosti majetok rodinnej nadácie periodickému zdaneniu. Nemecký zákonodarca chcel teda vytvoriť súvislosť medzi výhodou daňových tried uvedenou v § 15 ods. 2 ErbStG a náhradnou daňou z dedičstva stanovenou v § 1 ods. 1 bode 4 ErbStG, vyberanou každých 30 rokov a vypočítanou z majetku patriaceho nadácii alebo združeniu.

27 Tento zákonodarca vychádzal zo zásady, že zvýhodnenia priznané prostredníctvom výhody daňových tried budú kompenzované znevýhodneniami, ktoré predstavuje táto náhradná daň z dedičstva. Cieľom tejto náhradnej dane je zabezpečiť rovnosť medzi nadáciami a obyčajnými dedičstvami, ale vyberať ju možno len vo vzťahu k tuzemským rodinným nadáciám. Pokiaľ ide o zahraničné rodinné nadácie, nemecký zákonodarca nemá možnosť podriadiť ich náhradnej dani z dedičstva. V dôsledku toho sa vnútroštátny súd domnieva, že cieľom sledovaným uvedeným zákonodarcom bolo zvýhodniť pri ich založení len tuzemské rodinné nadácie, ktoré neskôr podliehali uvedenej dani.

28 Vnútroštátny súd má však pochybnosti o tom, či tento legislatívny cieľ postačuje na konštatovanie existencie priamej, osobnej a vecnej súvislosti, ktorú vyžaduje judikatúra Súdneho dvora, medzi výhodou daňových tried a náhradnou daňou z dedičstva z dôvodu neistoty, pokiaľ ide o neskoršie zdanenie rodinnej nadácie, a to tak v jeho zásade, ako aj v jeho výške, keďže nie všetky tuzemské rodinné nadácie by počas 30 rokov nevyhnutne pretrvávali a majetok nadácie by sa počas tohto obdobia mohol nepredvídateľne vyvíjať.

29 Za týchto podmienok Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto 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?“

## O prejudiciálnej otázke

30 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 40 Dohody o EHP vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že na účely zdanenia prevodu majetku na rodinnú nadáciu sa príbuzenský vzťah medzi najvzdialenejším nadobúdateľom podľa aktu o založení nadácie a zakladateľom zohľadňuje výlučne v prípade nadácií, ktoré sú rezidentmi podliehajúcimi náhradnej dani z dedičstva, čo vedie k tomu, že sa na tieto nadácie uplatní výhodnejšia daňová trieda, než je trieda uplatňovaná na zahraničné rodinné nadácie, ktoré tejto dani nepodliehajú.

31 Na úvod treba pripomenúť, že jedným zo základných cieľov Dohody o EHP je dosiahnuť v čo najväčšej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom EHP tak, aby sa vnútorný trh dosiahnutý na území Únie rozšíril na štáty EZVO. Z tohto hľadiska viaceré ustanovenia tejto dohody zabezpečujú, aby bol jej výklad, pokiaľ je to možné, jednotný na celom území EHP. V tomto rámci vykonáva Súdny dvor dozor nad tým, aby sa pravidlá Dohody o EHP, ktoré sú v podstate totožné s pravidlami Zmluvy o FEÚ, vykladali v členských štátoch jednotne (rozsudok z 19. júla 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, bod 15 a citovaná judikatúra).

32 Okrem toho, podľa ustálenej judikatúry, členské štáty musia pri výkone svojej právomoci v oblasti priamych daní dodržiavať právo Únie, a najmä základné slobody zaručené Zmluvou o FEÚ (rozsudok z 26. septembra 2024, Nord Vest Pro Sani Pro, C-387/22, EU:C:2024:786, bod 38 a citovaná judikatúra). Táto právomoc im však rovnako neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými podobnými ustanoveniami Dohody o EHP (rozsudok z 19. júla 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, bod 16 a citovaná judikatúra).

### *O uplatniteľnej základnej slobode*

33 Keďže nemecká vláda tvrdila, že situáciu, o ktorú ide vo veci samej, treba posudzovať nie z hľadiska článku 40 Dohody o EHP, ale z hľadiska článku 31 tejto dohody, je potrebné určiť uplatniteľnú základnú slobodu.

34 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že ustanovenia zakazujúce obmedzenia slobody usadiť sa uvedené v článku 31 Dohody o EHP sú zhodné s ustanoveniami uvedenými v článku 49 ZFEÚ (rozsudok z 19. júla 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, bod 21 a citovaná judikatúra).

35 Podobne 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, ktoré sú či už členmi Únie alebo EZVO, totožné s pravidlami, ktoré právo Únie stanovuje pre vzťahy medzi členskými štátmi (rozsudky z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, bod 28, ako aj z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645, bod 21). 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 právny dosah ako ustanovenia článku 63 ZFEÚ (rozsudky z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, EU:C:2009:360, bod 33, a z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645, bod 22).

36 V súlade s ustálenou judikatúrou na určenie, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá zo slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ alebo podobnými ustanoveniami Dohody o EHP, je potrebné vziať do úvahy predmet dotknutej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, bod 17).

37 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, predmetom právnej úpravy dotknutej vo veci samej je daňové zaobchádzanie s prevodom na rodinnú nadáciu majetku osôb, ktoré túto nadáciu založili, pričom ide o transakciu kvalifikovanú ako darovanie medzi žijúcimi osobami v zmysle § 7 ods. 1 bodu 8 ErbStG a podliehajúcu dani z darovania.

38 Keďže Zmluva o FEÚ neobsahuje definíciu pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ, Súdny dvor uznal indikatívnu hodnotu nomenklatúry obsiahnutej v prílohe I smernice 88/361, aj keď táto smernica bola prijatá na základe článku 69 Zmluvy o EHS a článku 70 ods. 1 Zmluvy o EHS (teraz článok 69 Zmluvy o ES a článok 70 ods. 1 Zmluvy o ES, zrušené Amsterdamskou zmluvou), pričom podľa úvodu tejto prílohy nemá zoznam, ktorý obsahuje, taxatívnu povahu. Dary a dary pre prípad úmrtia sa nachádzajú v bode XI uvedenej prílohy I, nazvanom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“ (rozsudok zo 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, bod 36 a citovaná judikatúra). Príloha XII Dohody o EHP, ktorá obsahuje ustanovenia potrebné na uplatnenie jej článku 40, vyhlasuje smernicu 88/361 a prílohu I tejto smernice za uplatniteľnú na EHP (rozsudok z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, bod 26).

39 Súdny dvor už rozhodol, že na daňové zaobchádzanie s darovaniami, či už sú ich predmetom peniaze, hnuteľné alebo nehnuteľné veci, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné prvky týchto transakcií sú obmedzené na jediný členský štát (rozsudok zo 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, bod 37 a citovaná judikatúra).

40 Okrem toho z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že daňové zaobchádzanie s prevodom majetku na rodinnú nadáciu treba posúdiť s prihliadnutím na náhradnú daň z dedičstva stanovenú v § 1 ods. 1 bode 4 ErbStG, ktorej periodicky podliehajú nadácie – rezidenti a ktorej cieľom je postaviť tieto nadácie na rovnakú úroveň s obyčajnými dedičstvami.

41 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na daňové zaobchádzanie s dedičstvami sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné okolnosti dedičstva sú obmedzené na jediný členský štát [rozsudok z 30. októbra 2025, Attal et Associés, C-321/24, EU:C:2025:836, bod 29, ako aj citovaná judikatúra].

42 Aj za predpokladu, ako uvádza nemecká vláda, že založenie rodinnej nadácie by malo za cieľ zriadiť „rodinný podnik“ na účel zabezpečiť trvalú materiálnu ochranu rodiny a jej členov a zachovať súdržnosť rodinného dedičstva, z ustálenej judikatúry vyplýva, že ak sa vnútroštátne opatrenie týka tak slobody usadiť sa, ako aj voľného pohybu kapitálu, Súdny dvor ho v zásade skúma len vzhľadom na jednu z týchto dvoch slobôd, pokiaľ sa ukáže, že vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci je jedna zo slobôd druhoradá vo vzťahu k druhej a môže byť s ňou spojená [rozsudok zo 7. apríla 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Oslobodenie zmluvných investičných fondov od dane), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 37 a citovaná judikatúra].

43 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania pritom vyplýva, že aspekt tejto transakcie týkajúci sa prevodu majetku medzi generáciami, ktorý sa v prejednávanej veci považuje za darovanie medzi žijúcimi osobami, je rozhodujúci, keďže založenie nadácie je len prostriedkom na dosiahnutie tohto cieľa.

44 V dôsledku toho právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, môže podstatným spôsobom ovplyvniť voľný pohyb kapitálu. Prípadné obmedzenie slobody usadiť sa vyplývajúce z uvedenej právnej úpravy, by predstavovalo nevyhnutný dôsledok obmedzenia voľného pohybu kapitálu, a preto neodôvodňuje samostatné preskúmanie tej istej právnej úpravy z hľadiska článku 31 Dohody o EHP [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Oslobodenie zmluvných investičných fondov od dane), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 47 a citovanú judikatúru).

45 Je teda potrebné preskúmať právnu úpravu dotknutú vo veci samej z hľadiska článku 40 Dohody o EHP.

### *O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu*

46 Z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa dedenia vyplýva, že právna úprava členského štátu, ktorá uplatnenie daňovej výhody, akou je nezdaniteľná suma na základ dane, pri dedičstve podmieňuje bydliskom zosnulej osoby alebo nadobúdateľa alebo miestom, kde sa nachádza pozostalosť zahrnutá do dedičstva, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ vedie k tomu, že dedenie medzi nerezidentmi alebo zahŕňajúce pozostalosť v inom členskom štáte podlieha vyššiemu daňovému zaťaženiu než dedenie medzi rezidentmi alebo týkajúce sa pozostalosti, ktorá sa nachádza výlučne v členskom štáte zdanenia, a z tohto dôvodu môže zapríčiniť zníženie hodnoty dedičstva (rozsudok z 30. júna 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 19 a citovaná judikatúra).

47 Súdny dvor okrem toho konštatoval, že právna úprava, ktorá stanovuje, že daňové zaobchádzanie s odkazmi v prospech určitých neziskových právnických osôb usadených v tuzemsku je výhodnejšie ako daňové zaobchádzanie s odkazmi v prospech podobných subjektov usadených v iných členských štátoch Únie alebo EHP, má za následok zníženie hodnoty majetku odkázaného neziskovým právnickým osobám usadeným v členských štátoch Únie alebo EHP, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. mája 2017, Komisia/Grécko, C-98/16, EU:C:2017:346, body 32, 33 a 35).

48 Vzhľadom na judikatúru citovanú v bodoch 46 a 47 tohto rozsudku treba konštatovať, že pokiaľ ide o prevod majetku na rodinnú nadáciu, ktorý sa považuje za darovanie medzi žijúcimi osobami, obmedzenia pohybu kapitálu v zmysle článku 40 Dohody o EHP zahŕňajú obmedzenia, ktoré upravujú výhodnejšie daňové zaobchádzanie s darmi poskytnutými v prospech rodinnej

nadácie usadenej v tuzemsku v porovnaní so zaobchádzaním s darmi poskytnutými v prospech podobných subjektov usadených v členských štátoch EHP, ktoré má za následok zníženie hodnoty majetku, ktorý je predmetom daru takémuto podobnému subjektu.

49 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že nevýhoda v oblasti hospodárenia, ktorá vznikla v cezhraničnej situácii, môže predstavovať obmedzenie základných slobôd, pokiaľ rovnaká nevýhoda nevznikne v čisto tuzemskej situácii (rozsudok zo 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, bod 51 a citovaná judikatúra).

50 V prejednávanej veci § 15 ods. 2 ErbStG stanovuje uplatnenie výhody daňových tried len na rodinné nadácie založené v tuzemsku. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že uplatnenie tejto výhody na nadáciu, by jej umožnilo využiť daňovú triedu I, odpočet z vymeriavacieho základu dane z darovania o vyššiu nezdaniteľnú sumu pre vnúčatá zakladateľky v súlade s § 16 ods. 1 bodom 3 ErbStG a sadzbu dane vo výške 19 %. Keďže však táto nadácia bola založená v Lichtenštajnsku, daň z darovania bola stanovená bez ohľadu na príbuzenský vzťah medzi nadobúdateľmi z nadácie a zakladateľkou a uplatnili sa na ňu daňová trieda III, nezdaniteľná suma podľa § 16 ods. 1 bodu 7 ErbStG, ako aj sadzba dane vo výške 30 %. Podľa § 16 ods. 1 ErbStG, citovaného vnútroštátnym súdom, nezdaniteľná suma stanovená v bode 3 tohto ustanovenia zodpovedá sume 200 000 eur, zatiaľ čo nezdaniteľná suma stanovená v bode 7 toho istého ustanovenia zodpovedá sume 20 000 eur.

51 Právna úprava, ktorá vyhradzuje uplatnenie výhody daňových tried pre rodinné nadácie, ktoré sú rezidentmi, vedie k tomu, že prevod majetku na rodinnú nadáciu nerezidenta podlieha vyššiemu daňovému zaťaženiu, než je daňové zaťaženie, ktorému podlieha prevod na rodinnú nadáciu rezidenta, čo má na jednej strane za následok zníženie hodnoty majetku, ktorý je predmetom prevodu na rodinnú nadáciu nerezidenta, a na druhej strane umožňuje rodinnej nadácii rezidentovi disponovať väčšími finančnými prostriedkami, než sú finančné prostriedky, ktorými môžu disponovať rodinné nadácie nerezidenti. Z toho vyplýva, že takáto vnútroštátna právna úprava predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 40 Dohody o EHP.

52 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, článok 63 ZFEÚ, ktorý vo všeobecnosti zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a medzi členskými štátmi a tretími krajinami (rozsudok z 30. apríla 2025, Finanzamt für Großbetriebe, C-602/23, EU:C:2025:290, bod 44 a citovaná judikatúra), nemá vplyv na právo členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov nenachádzajúcich sa v rovnakej situácii podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál.

53 Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že keďže článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu, má sa vykladať reštriktívne. Preto toto ustanovenie nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou [rozsudok z 27. februára 2025, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Spôsob správy PKI), C-18/23, EU:C:2025:119, bod 76 a citovaná judikatúra].

54 Rozdiely v zaobchádzaní povolené článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nesmú byť podľa odseku 3 tohto článku 65 prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie. Takéto rozdiely v zaobchádzaní môžu byť povolené, iba ak sa týkajú situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo v opačnom prípade, ak sú odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného

záujmu a primerané tomuto cieľu, čo znamená, že sú spôsobilé koherentne a systematicky zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nejdú nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie potrebné [pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. októbra 2024, Staatssecretaris van Financiën (Úroky týkajúce sa pôžičky v rámci skupiny), C-585/22, EU:C:2024:822, bod 33, a z 27. februára 2025, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Spôsob správy PKI), C-18/23, EU:C:2025:119, body 77 a 90, ako aj citovanú judikatúru].

55 Vzhľadom na okolnosť pripomenutú v bode 35 tohto rozsudku, podľa ktorej pravidlá zakazujúce obmedzenia pohybu kapitálu a diskrimináciu uvedené v článku 40 Dohody o EHP majú, pokiaľ ide o vzťahy medzi štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami tejto dohody, či už sú členmi Únie alebo EZVO, rovnaký právny dosah ako pravidlá, ktoré právo Únie ukladá vo vzťahoch medzi členskými štátmi, treba overiť, či sa rozdielne zaobchádzanie zavedené právnou úpravou dotknutou vo veci samej týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo v opačnom prípade, je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

### *O existencii objektívne porovnateľných situácií*

56 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva jednak, že porovnateľný charakter cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú ustanovenia dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy, ako aj s prihliadnutím na predmet a obsah týchto vnútroštátnych ustanovení, a jednak, že na účely posúdenia, či rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z uvedenej právnej úpravy je odrazom objektívne rozdielnej situácie, treba vziať do úvahy iba relevantné rozlišujúce kritériá stanovené dotknutou právnou úpravou (rozsudok z 30. apríla 2025, Finanzamt für Großbetriebe, C-602/23, EU:C:2025:290, bod 52 a citovaná judikatúra).

57 V tejto súvislosti nemecká vláda tvrdí, že cieľom § 15 ods. 2 ErbStG je poskytnúť výhodu výlučne rodinným nadáciám usadeným na nemeckom území, keďže iba ich majetok, na rozdiel od majetku nadácií usadených v iných štátoch, podlieha periodickému zdaneniu z titulu náhradnej dane z dedičstva. Táto náhradná daň z dedičstva je podľa údajov uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania periodicky platená rodinnými nadáciami, ktoré sú rezidentmi, s cieľom zabezpečiť rovnosť medzi prevodom majetku prostredníctvom rodinných nadácií a obyčajnými dedičstvami, ktoré podľa ErbStG podliehajú dani z dedičstva. Nemecká vláda v tejto súvislosti spresňuje, že náhradná daň z dedičstva má za cieľ zabrániť tomu, aby prechod majetku z jednej generácie na druhú úplne unikol dani z dedičstva vytvorením rodinnej nadácie, a teda získal neodôvodnenú daňovú výhodu v porovnaní s obyčajnými dedičstvami. Situácia nadácií, ktoré nie sú rezidentmi, nepodliehajú nemeckej daňovej právomoci a ktoré nemôžu podliehať tejto náhradnej dani, nie je porovnateľná so situáciou nadácií, ktoré sú rezidentmi a ktoré jej podliehajú.

58 Bez toho, aby bola dotknutá prípadná relevantnosť skutočnosti, že nadácie, ktoré nie sú rezidentmi, nepodliehajú periodickému zdaneniu náhradnou daňou z dedičstva, na účely posúdenia, či je právna úprava dotknutá vo veci samej odôvodnená naliehavým dôvodom verejného záujmu, je potrebné v prvom rade uviesť, že výhoda daňových tried sa týka zdanenia prevodu majetku osôb, ktoré túto nadáciu založili, na rodinnú nadáciu.

59 Ako bolo pripomenuté v bode 37 tohto rozsudku, prevod majetku zakladateľky na nadáciu je kvalifikovaný ako darovanie medzi žijúcimi osobami a podlieha dani z darovania. Daňová povinnosť vzniká v súvislosti s celým majetkovým prevodom vtedy, keď osoba, ktorá založila rodinnú nadáciu, je v čase darovania rezidentom na nemeckom území.

60 Z toho vyplýva, že Spolková republika Nemecko vykonáva svoju daňovú právomoc vo vzťahu k prevodu majetku osoby s bydliskom na jej území na rodinnú nadáciu bez ohľadu na miesto, kde sa táto nadácia nachádza. Právna úprava dotknutá vo veci samej tak kladie na účely vzniku daňovej povinnosti týkajúcej sa prevodov majetku na rodinnú nadáciu na rovnakú úroveň situácie, keď sa takáto nadácia nachádza v tuzemsku, a situácie, keď sa nachádza v inom štáte.

61 Ďalej táto právna úprava rozlišuje medzi rodinnými nadáciami založenými v tuzemsku a nadáciami, ktoré boli založené v inom štáte, len na účely uplatnenia sadzby dane, ktorá vyplýva z daňovej triedy, a uplatnenia nezdaniteľných súm odpočítateľných z vymeriavacieho základu dane z darovania.

62 Táto daňová trieda a tieto nezdaniteľné sumy závisia od príbuzenského vzťahu medzi darcom a najvzdialenejším nadobúdateľom, čo je faktor, ktorý nesúvisí s miestom založenia rodinnej nadácie a môže byť relevantný, tak v prípade nadácií založených v tuzemsku, ako aj nadácií založených v inom štáte.

63 V dôsledku toho vzhľadom na právnu úpravu dotknutú vo veci samej, pokiaľ ide o zdanenie prevodu majetku osoby, ktorá je rezidentom a ktorá založila rodinnú nadáciu, na túto rodinnú nadáciu, je situácia nadácie rezidenta objektívne porovnateľná so situáciou nadácie nerezidenta.

64 Napokon cieľ, na ktorý poukazuje nemecká vláda, poskytnúť výhodu výlučne rodinným nadáciám, ktoré sú rezidentmi, z dôvodu, že iba ich majetok, na rozdiel od majetku nadácií, ktoré nie sú rezidentmi, podlieha periodickému zdaneniu z titulu náhradnej dane z dedičstva, je nevyhnutne a úzko spojený so založením domácich rodinných nadácií, takže pripustenie toho, že situácie nie sú porovnateľné len z dôvodu, že nadácia je usadená v inom štáte, hoci článok 63 ods. 1 ZFEÚ zakazuje práve obmedzenia cezhraničného pohybu kapitálu, by zbavilo toto ustanovenie jeho obsahu [pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 68; z 9. septembra 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, bod 36, a z 12. októbra 2023, BA (Dedičstvá – Sociálna politika bývania v Únii), C-670/21, EU:C:2023:763, bod 64].

65 Z tohto vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie na základe právnej úpravy dotknutej vo veci samej sa týka objektívne porovnateľných situácií.

## *O odôvodnení*

### *O existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu*

66 Podľa ustálenej judikatúry obmedzenie voľného pohybu kapitálu možno pripustiť, iba keď je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, je vhodné na zaručenie dosiahnutia cieľa, ktorý sleduje, a nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa (rozsudok z 27. apríla 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 66 a citovaná judikatúra).

67 Treba teda preskúmať, či právna úprava dotknutá vo veci samej môže byť objektívne odôvodnená naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, akým je nutnosť zachovať koherenciu daňového systému, na ktorú sa odvoláva vnútroštátny súd a nemecká vláda.

68 V tejto súvislosti na to, aby sa tvrdenie založené na takom odôvodnení mohlo pripustiť, treba preukázať existenciu priamej súvislosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, pričom priamy charakter tejto súvislosti sa musí posudzovať vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou [rozsudky z 21. decembra 2021, Finanzamt V (Dedičstvá –Čiastočné zníženie základu dane a odpočítanie povinných podielov), C-394/20, EU:C:2021:1044, bod 46, ako aj z 21. decembra 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, bod 55 a citovaná judikatúra].

69 V prejednávanej veci vnútroštátny súd uvádza, že z vývoja § 15 ods. 2 ErbStG a § 1 ods. 1 bodu 4 ErbStG vyplýva, že nemecký zákonodarca mal v úmysle vytvoriť súvislosť medzi na jednej strane výhodou spočívajúcou v uplatnení výhodnejšej daňovej triedy na rodinné nadácie rezidentov odpočítaním z vymeriavacieho základu dane z darovania vyššej nezdaniteľnej sumy a nižšou sadzbou dane a na druhej strane náhradnou daňou z dedičstva stanovenou v § 1 ods. 1 bode 4 ErbStG, vyberanou periodicky, aby sa zabezpečilo rovnaké postavenie medzi prevodom majetku prostredníctvom rodinných nadácií a obyčajných dedičstiev. Pri neexistencii daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko vo vzťahu k zahraničným rodinným nadáciám však tejto náhradnej dani z dedičstva môžu podliehať iba rodinné nadácie, ktoré sú rezidentmi.

70 Vzhľadom na tieto skutočnosti sa zdá, že stanovením, že výhodu daňových tried môžu využiť len rodinné nadácie rezidenti, ktoré neskôr podliehajú náhradnej dani z dedičstva, štruktúra tejto výhody odráža symetrickú logiku, keďže protiváhou uvedenej výhody je, pokiaľ ide o toho istého daňovníka a to isté zdanenie, určitý daňový odvod. Táto logika by bola narušená, ak by sa táto daňová výhoda poskytla aj rodinným nadáciám nerezidentom, ktoré v Nemecku nepodliehajú náhradnej dani z dedičstva (pozri analogicky rozsudok z 30. júna 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 33 a citovanú judikatúru).

71 Okrem toho, keďže podľa § 9 ods. 1 bodom 4 ErbStG sa náhradná daň z dedičstva vyberá v intervaloch 30 rokov odo dňa prvého prevodu majetku na rodinnú nadáciu, ktorá je rezidentom, nie je náhodná, keďže tento mechanizmus odráža na jednej strane cieľ sledovaný právnou úpravou dotknutou vo veci samej, ktorým je zabezpečiť rovnosť prevodu majetku prostredníctvom rodinných nadácií a obyčajných dedičstiev, a na druhej strane okolnosť, že takéto nadácie majú v zásade pretrvávať počas viacerých generácií.

72 Z toho vyplýva, že v rámci režimu zdaňovania rodinných nadácií existuje priama súvislosť medzi výhodou, ktorú predstavuje výhoda daňových tried priznaná rodinným nadáciám, ktoré sú rezidentmi, a náhradnou daňou z dedičstva, ktorá sa periodicky uplatňuje len na majetok týchto nadácií.

*O proporcionalite*

73 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, hoci vnútroštátnemu súdu, ktorý má ako jediný právomoc posúdiť skutkový stav sporu vo veci samej a vykladať vnútroštátnu právnu úpravu, v konečnom dôsledku prináleží, aby určil, či a v akom rozsahu takáto právna úprava spĺňa požiadavky vyplývajúce z tejto zásady, Súdny dvor, ktorý bol požiadaný, aby vnútroštátnemu súdu poskytol užitočnú odpoveď, má na základe informácií vyplývajúcich zo spisu v spore vo veci samej, ako aj z písomných pripomienok, ktoré mu boli predložené, právomoc poskytnúť uvedenému súdu usmernenia, ktoré mu umožnia rozhodnúť (rozsudok zo 7. septembra 2022, Cilevičs a i., C-391/20, EU:C:2022:638, body 72 a 73, ako aj citovaná judikatúra).

74 Z pripomienok nemeckej vlády vyplýva, že zavedenie náhradnej dane z dedičstva vyberanej každých 30 rokov odráža zásadu, podľa ktorej majetok podlieha dani z dedičstva, len čo dôjde k zmene generácie. Okolnosť, že podobne ako majetok fyzickej osoby, aj majetok rodinnej nadácie môže v jednotlivom prípade profitovať z nárastu alebo utrpieť zníženie, nemôže spochybniť spôsobilosť právnej úpravy dotknutej vo veci samej zaručiť dosiahnutie sledovaného cieľa, keďže rodinné nadácie majú v zásade zabezpečiť trvalú materiálnu ochranu rodiny a jej členov a zachovať súdržnosť rodinného dedičstva.

75 Spôsobilosť právnej úpravy dotknutej vo veci samej zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa nie je spochybnená ani okolnosťou, že z dôvodu prípadného nárastu alebo zníženia majetku rodinnej nadácie rezidenta existuje neistota týkajúca sa sumy, ktorá bude vybraná ako náhradná daň z dedičstva. Keďže totiž sadzba dane uplatňovaná na rodinné nadácie, ktoré sú rezidentmi, pri ich založení zodpovedá bežnej sadzbe dane z darovania vykonaného medzi osobami, ktoré sú v príbuzenskom vzťahu, v súlade s cieľom dať tieto nadácie na rovnakú úroveň ako obyčajné dedičstvá, a keďže náhradná daň z dedičstva sa riadi rovnakou logikou, existuje spojitosť medzi výhodou konštatovanou pri založení rodinnej nadácie, ktorá je rezidentom, a budúcou nevýhodou v tom, že bude musieť znášať náhradnú daň z dedičstva.

76 Pokiaľ ide o nevyhnutnosť právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, Súdny dvor už rozhodol, že právna úprava členského štátu v oblasti dedenia, ktorá spája výhodu s rozsahom daňovej právomoci tohto štátu, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, akým je cieľ znížiť do určitej miery daňové zaťaženie dedičstva zahŕňajúceho majetok, ktorý prechádza medzi blízkymi príbuznými a ktorý už viedol k predchádzajúcemu zdaneniu, alebo zabezpečiť, aby v prípade úzko prepojených rodinných príslušníkov mohla mať každá z týchto zdaniteľných osôb prospech z dedičstva, ktoré jej prináleží, a to tak, že bude čiastočne, alebo dokonca úplne oslobodená od dane z dedičstva, pokiaľ ide o nadobudnutia nižšej hodnoty v rámci rodiny [pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. júna 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 40, ako aj z 21. decembra 2021, Finanzamt V (Dedičstvá – Čiastočné zníženie základu dane a odpočítanie povinných podielov), C-394/20, EU:C:2021:1044, body 47 a 53].

77 Preto právna úprava dotknutá vo veci samej tým, že obmedzuje výhodu daňových tried na situácie, keď má Spolková republika Nemecko právomoc následne zdaniť majetok rodinnej nadácie, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

78 Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či právna úprava dotknutá vo veci samej rešpektuje zásadu proporcionality v užšom význame v tom zmysle, že nie je neprimeraná vo vzťahu k sledovanému cieľu. V tejto súvislosti na jednej strane, keďže Spolková republika Nemecko nemá daňovú právomoc nad rodinnými nadáciami, ktoré sú nerezidentmi, obmedzenie výhody priaznivejšej daňovej triedy na situácie, v ktorých prevod majetku na rodinnú nadáciu môže viesť k neskoršiemu zdaneniu z titulu náhradnej dane z dedičstva, sa zdá byť primerané vzhľadom na uvedený cieľ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. júna 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 40 a citovanú judikatúru).

79 Na druhej strane žiadna skutočnosť v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nenaznačuje, že v čase posudzované uplatňovanie právnej úpravy dotknutej vo veci samej by systematicky viedlo k zjavne vyššiemu daňovému zaťaženiu prevodov majetku na rodinnú nadáciu, ktorá je nerezidentom, čo by, ak by išlo o taký prípad, spochybňovalo primeranosť tejto právnej úpravy.

80 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 40 Dohody o EHP sa má vykladať v tom zmysle, že s výhradou dodržania zásady proporcionality nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že na účely zdanenia prevodu majetku na rodinnú nadáciu sa príbuzenský vzťah medzi najvzdialenejším nadobúdateľom podľa aktu o založení nadácie a zakladateľom zohľadňuje výlučne v prípade nadácií, ktoré sú rezidentmi podliehajúcimi náhradnej dani z dedičstva, čo vedie k tomu, že sa na tieto nadácie uplatní výhodnejšia daňová trieda, než je trieda uplatňovaná na zahraničné rodinné nadácie, ktoré tejto dani nepodliehajú.

## O trovách

81 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

**Článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992, zmenenej Dohodou o účasti Bulharskej republiky a Rumunska v Európskom hospodárskom priestore, sa má vykladať v tom zmysle, že s výhradou dodržania zásady proporcionality nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že na účely zdanenia prevodu majetku na rodinnú nadáciu sa príbuzenský vzťah medzi najvzdialenejším nadobúdateľom podľa aktu o založení nadácie a zakladateľom zohľadňuje výlučne v prípade nadácií, ktoré sú rezidentmi podliehajúcimi náhradnej dani z dedičstva, čo vedie k tomu, že sa na tieto nadácie uplatní výhodnejšia daňová trieda, než je trieda uplatňovaná na zahraničné rodinné nadácie, ktoré tejto dani nepodliehajú.**

Podpisy