



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 13. března 2025¹

Věc C-142/24

**Familienstiftung
proti
Finanzamt Köln-West**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Článek 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru – Článek 63 Smlouvy o FEU – Volný pohyb kapitálu – Daň dědická a darovací – Zdanění převodu majetku mezi živými osobami za účelem založení rodinné nadace – Rodinná nadace se sídlem v Lichtenštejnsku – Zdanění darovací daní v Německu – Nepříznivé daňové zacházení se zahraniční rodinnou nadací – Odůvodnění – Náležité důvody obecného zájmu – Soudržnost daňového systému – Náhradní dědická daň – Přiměřenost“

1. Německé právo povoluje zakládání rodinných nadací v zájmu jedné nebo více rodin. Pokud má zakladatel bydliště v Německu, podléhá převod majetku za účelem založení takové nadace na základě aktu žijících osob dani darovací, ať už je nadace založena v Německu nebo v jiné zemi.
2. Rodinná nadace založená v zahraničí osobou s bydlištěm v Německu je pro daňové účely posuzována přísněji než nadace založená v Německu. Tento rozdíl je podle německých orgánů založen na skutečnosti, že rodinné nadace v Německu musí každých třicet let platit „náhradní dědickou daň“, což neplatí pro rodinné nadace založené v zahraničí.
3. Předkládající soud má rozhodnout spor mezi rodinnou nadací založenou v Lichtenštejnsku osobou s bydlištěm v Německu a německými daňovými orgány. Za účelem rozhodnutí o této otázce se předkládající soud táže, zda jsou daňové právní předpisy tohoto členského státu, pokud jde o daň darovací, v souladu s volným pohybem kapitálu zakotveným v článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992².

¹ – Původní jazyk: španělština.

² – Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3 (dále jen „Dohoda o EHP“). Lichtenštejnské knížectví je smluvní stranou této dohody od 1. května 1995 [rozhodnutí Rady EHP č. 1/95 ze dne 10. března 1995 o vstupu Dohody o Evropském hospodářském prostoru v platnost pro Lichtenštejnské knížectví (Úř. věst. 1995, L 86, s. 58)].

I. Právní rámec

A. Mezinárodní právo. Dohoda o EHP

4. Článek 40 stanoví:

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech [Evropského společenství] nebo státech [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII.“

5. Příloha XII, nadepsaná „Volný pohyb kapitálu“, odkazuje na směrnici Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy³.

B. Unijní právo. Směrnice 88/361

6. Článek 1 stanoví:

„1. Aniž jsou dotčena dále uvedená ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu člení podle klasifikace uvedené v příloze I.

[...]“.

7. Příloha I obsahuje klasifikaci pohybu kapitálu uvedenou v článku 1. Číslo XI věnované „Osobnímu pohybu kapitálu“ zahrnuje v písmenu B „Dary a podpory“.

C. Německé právo. ErbStG⁴

8. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zákon o dědické a darovací dani) (dále jen „ErbStG“) v § 1 „Transakce podléhající daňové povinnosti“ odst. 1 bodě 2 stanoví, že darování mezi živými osobami podléhá dani.

9. Podle § 1 odst. 1 bodu 4 ErbStG podléhá zdanění rovněž majetek nadace, pokud je založena především v zájmu rodiny nebo některých rodin, a to v intervalu třiceti let.

10. Podle § 2 „Osobní daňová povinnost“ vzniká daňová povinnost:

- Pro veškerý majetek, který je převáděn, v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodě 1 až 3, pokud je dárce v době poskytnutí daru rezidentem (*Inländer*). Takovými osobami jsou mimo jiné fyzické osoby, které mají bydliště nebo obvyklý pobyt na území státu.
- V případech uvedených v § 1 odst. 1 bodě 4, kdy má nadace vedení nebo sídlo na území státu.

³ – Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10.

⁴ – Ve znění Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (zákon, kterým se provádí směrnice o vymáhání pohledávek a mění daňové právní předpisy) ze dne 7. prosince 2011 (BeitRLUmsG) (BGBl 2011 I, s. 2592).

11. Podle § 7 „Darování mezi živými osobami“ odst. 1 bodu 8 se za darování mezi živými osobami považuje převod majetku na základě nadačního aktu mezi živými osobami.

12. Podle § 9 „Daňová povinnost“ odst. 1 bodu 4 vzniká daňová povinnost v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodě 4 vždy v intervalu 30 let ode dne prvního převodu majetku na nadaci.

13. Ustanovení § 15 „Daňové třídy“ odst. 1 stanoví kritéria pro určení následujících daňových tříd v závislosti na osobním vztahu mezi beneficentem a zůstavitelem nebo dárce:

- Daňová třída I: zahrnuje manžela/manželku a nesezdaného partnera/partnerku; děti a děti manžela/manželky; potomky dětí a dětí manžela/manželky; a rodiče a prarodiče v případě nabytí v důsledku úmrtí.
- Daňová třída II: zahrnuje rodiče a prarodiče, pokud nepatří do daňové třídy I; sourozence, potomky sourozenců prvního stupně; manžela/manželku rodiče; zetě a snachu; tchána/tchýni, rozvedeného manžela/manželku; a nesezdaného partnera ze zrušeného partnerství.
- Daňová třída III: zahrnuje všechny ostatní beneficenty a účelově vázané dary.

14. Ustanovení § 15 odst. 2 stanoví, že v případě nadací uvedených v § 7 odst. 1 bodě 8 je zdanění založeno na příbuzenském vztahu mezi nejvzdálenější osobou oprávněnou podle zakládací listiny nadace a zůstavitelem nebo dárce, pokud byla nadace založena na území státu převážně v zájmu rodiny nebo určitých rodin.

15. Ustanovení § 16 „Snížení“ odst. 1 upravuje minimální osvobozené částky, které lze odečíst od základu daně v případech neomezené daňové povinnosti, pokud byl převod proveden ve prospěch:

1. manžela/manželky a nesezdaného partnera/partnerky ve výši 500 000 eur;
2. dětí zahrnutých do daňové třídy I bodu 2 a dětí zemřelých dětí zahrnutých do daňové třídy I bodu 2 ve výši 400 000 eur;
3. dětí dětí zahrnutých do daňové třídy I bodu 2 ve výši 200 000 eur;
4. ostatních osob patřících do daňové třídy I ve výši 100 000 eur;
5. osob patřících do daňové třídy II ve výši 20 000 eur;
- [...]
7. ostatních osob patřících do daňové třídy III ve výši 20 000 eur.

16. Ustanovení § 19 „Sazby daně“ upravuje sazby daně podle daňových tříd a hodnoty převodu, který je předmětem daně. Pro třídu I se sazby pohybují od 7 % do 30 %; pro třídu II od 15 % do 43 %; a pro třídu III od 30 % do 50 %.

II. Skutkový stav, spor a předběžná otázka

17. V roce 2014 založila paní Y (dále jen „zakladatelka“) s bydlištěm v Německu rodinnou nadaci v Lichtenštejnsku podle lichtenštejnského práva.

18. Podle statutu nadace je jejím účelem podpora a pomoc společným dětem zakladatelky a jejího zemřelého manžela. Beneficienti nadace jsou zakladatelka, výše uvedené společné děti a jejich děti.

19. Při založení nadace vložila zakladatelka do nadace majetek, s nímž může nadace plně a bezpodmínečně volně nakládat. Zakladatelka ztratila právo nakládat s tímto majetkem a nemůže požadovat vrácení celého majetku nebo jeho části.

20. Dne 16. dubna 2015 nadace oznámila transakci Finanzamt Köln-West (finanční úřad v Kolíně nad Rýnem-západ, Německo, dále jen „správce daně“) a podala příznání k dani darovací.

21. Vzhledem k tomu, že nadace byla založena především v zájmu rodiny zakladatelky, argumentovala nadace tím, že pro výpočet daňové povinnosti z darování je třeba podle statutu zohlednit vztah nejvzdálenějšího beneficienta k zakladatelce. Na základě tohoto kritéria bylo třeba uplatnit snížení základu daně a daňovou sazbu použitelnou na příbuzné třídy I (takzvaná „výhoda daňových tříd“).

22. Dne 22. listopadu 2018 správce daně tento přístup odmítl. Uvedl, že:

- Výhoda daňových tříd pro rodinné nadace vyžaduje, aby nadace byla založena v Německu. Pokud tomu tak není, ukládá právní úprava použít kritéria odpovídající daňové třídě III, což znamená nižší snížení základu daně a vyšší sazbu daně.
- Rozdílné zacházení je odůvodněno nutností zachovat soudržnost německého daňového systému. Výhoda daňových tříd přiznaná při založení tuzemské rodinné nadace je dána tím, že tyto nadace podléhají každých třicet let náhradní dědické dani. Rodinná nadace se sídlem v zahraničí není zdaňována touto náhradní dědickou daní.

23. Dne 19. prosince 2018 podala nadace odvolání ke správci daně, který jej dne 6. ledna 2021 zamítl.

24. Dne 5. února 2021 podala nadace žalobu k Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo), v níž tvrdila, že se na ni vztahuje výhoda daňové třídy I, i když byla nadace založena v zahraničí. V opačném případě by podle ní bylo neodůvodněně porušeno právo na volný pohyb kapitálu.

25. Za těchto okolností Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem) pokládá Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 40 Dohody o EHP vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu týkající se výběru dědické a darovací daně, která pro zdanění převodu majetku na zahraniční nadaci na základě aktu živých osob stanoví nejvyšší daňovou třídu III i tehdy, pokud nadace byla založena především v zájmu rodiny nebo určitých rodin (rodinná nadace), zatímco u tuzemské rodinné nadace se v obdobném případě daňová třída řídí příbuzenským vztahem nejvzdálenějšího beneficienta podle nadační listiny vůči dárci (zakladateli nadace), což u tuzemské rodinné nadace vede k použití výhodnějších daňových tříd I nebo II?“

III. Řízení před Soudním dvorem

26. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 23. února 2024.

27. Písemná vyjádření předložily žalující nadace, německá vláda a Evropská komise.

28. Soudní dvůr nepovažoval konání jednání za nezbytné.

IV. Posouzení

29. Ve své analýze se budu řídit metodou, kterou Soudní dvůr opakovaně používá pro analýzu předběžných otázek v obdobných věcech, jako je tato. Postupuje přitom v jednotlivých fázích či etapách tak, že nejprve vymezí použitelnou svobodu a její případné omezení. Druhým krokem je porovnání dotčených situací, jehož účelem je zjistit, zda v nich došlo k rozdílnému zacházení, což vyžaduje podrobné prozkoumání vnitrostátních právních ustanovení, v nichž se toto rozdílné zacházení stanoví. Nakonec se pak zabývá případným odůvodněním, vycházejícím z naléhavých důvodů obecného zájmu, a proporcionalitou vnitrostátního opatření omezujícího příslušnou svobodu.

A. Použitelná svoboda

30. Předkládající soud se Soudního dvora táže, zda jsou dotčená německá pravidla slučitelná s článkem 40 Dohody o EHP, který se týká volného pohybu kapitálu. Německá vláda naopak tvrdí, že přezkum by měl být proveden z hlediska svobody usazování.

31. Podle německé vlády:

- V případě převodu majetku za účelem založení rodinné nadace se na rozdíl od klasického darování nejedná v první řadě o převod majetku jako takový, ale o založení nadace.
- Svoboda usazování stanovená v článku 31 Dohody o EHP zaručuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřízení a řízení podniků v Lichtenštejnsku. Pojem „usazování“ ve smyslu tohoto článku, jakož i ve smyslu článku 49 SFEU musí být vykládán široce. V důsledku toho může založení nadace rovněž spadat do působnosti svobody usazování.
- V případě rodinné nadace se rodinný majetek převedený na nadaci stává právně nezávislým za účelem dosažení příjmů ve prospěch členů rodiny. Založení rodinné nadace tedy nelze považovat za pouhý pohyb kapitálu, ale spíše za „rodinný podnik“. Z tohoto důvodu je třeba mít za to, že transakce spadá do oblasti působnosti svobody usazování (článek 31 Dohody o EHP), a nikoli do oblasti volného pohybu kapitálu.

32. Německá vláda však uvádí, že navzdory svým pochybnostem „bude vycházet ze zásady, že na spor se vztahuje volný pohyb kapitálu“ a její další úvahy lze v každém případě přenést na svobodu usazování⁵.

⁵ – Bod 46 písemného vyjádření německé vlády.

33. Soudní dvůr opakovaně uvedl, že „[...] pro stanovení toho, zda vnitrostátní právní předpis spadá pod pravidla týkající se svobody usazování, či pravidla týkající se volného pohybu kapitálu, je třeba zohlednit předmět dotčeného právního předpisu“⁶.

34. Spor, který vedl k podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, se týká německého práva upravujícího dědickou a darovací daň. Tato právní úprava kvalifikuje jako darování převod majetku za účelem založení rodinné nadace (§ 7 odst. 1 bod 8 ErbStG).

35. Daní darovací je zatížen bezúplatný převod majetku mezi živými osobami, a to buď na obdarovaného, nebo, jako v projednávané věci, na rodinnou nadaci. Skutečnost, že z takového převodu vznikne „rodinný podnik“ s právní subjektivitou, je následným odvozeným důsledkem, který bude mít své vlastní daňové důsledky.

36. Z hlediska volného pohybu kapitálu je jedno, zda se odkazuje na článek 40 Dohody o EHP nebo na článek 63 Smlouvy o FEU, protože oba chrání stejnou svobodu. Podle Soudního dvora:

- „[J]estliže omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušníky států smluvních stran Dohody o EHP musí být posuzována s ohledem na článek 40 a přílohu XII uvedené dohody, pak tato ustanovení mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES [...]“⁷.
- „[Článek 63 odst. 1 SFEU] zakazuje veškerá omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. Smlouva o [FEU] sice pojem pohyb kapitálu nevymezuje, je však nesporné, že směrnice 88/361, společně s klasifikací tvořící její přílohu, má při vymezení tohoto pojmu informativní úlohu [...]. Dary a podpory jsou přitom uvedeny v oddíle XI přílohy I směrnice 88/361, který má název ‚Osobní pohyb kapitálu‘“⁸.
- „Podobně jako daň ukládaná z dědění, které spočívá v přechodu majetku zanechaného zůstavitelem na jednu nebo více osob a také spadá pod stejný oddíl uvedené přílohy I [...], spadá [...] daňové zacházení s darováním, ať již jsou jeho předmětem peníze, nemovitosti nebo věci movité, pod ustanovení Smlouvy týkající se pohybu kapitálu s výjimkou případů, kdy jsou definiční znaky těchto operací naplněny v rámci území jediného členského státu“⁹.

37. Výše uvedené skutečnosti mě vedou k tomu, že se ztotožňuji s názorem předkládajícího soudu a domnívám se, že předběžná otázka musí být analyzována z hlediska volného pohybu kapitálu.

B. Existence omezení

38. Ustanovení § 15 odst. 2 ErbStG stanoví, že v případě převodu majetku za účelem založení tuzemské rodinné nadace se daňová třída stanoví v závislosti na blízkosti příbuzenského vztahu (třídy I a II).

39. Rodinné nadace založené v zahraničí jsou však zařazeny do daňové třídy III, což znamená, že mají nárok na menší snížení základu daně a že se uplatní vyšší daňové sazby.

⁶ – Rozsudek ze dne 19. července 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, bod 17).

⁷ – Rozsudek ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko (C-521/07, EU:C:2009:360, bod 33).

⁸ – Rozsudek ze dne 16. června 2011, Komise v. Rakousko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 24).

⁹ – Rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, bod 20).

40. Pokud jde o daň dědickou, která stejně jako daň darovací¹⁰ zatěžuje bezúplatný převodu majetku, Soudní dvůr již rozhodl, že právní úprava členského státu obdobná té, která je předmětem tohoto sporu, představuje omezení volného pohybu kapitálu¹¹.

41. Německá vláda uznává, že její daňové právní předpisy obsahují v tomto ohledu omezení volného pohybu kapitálu. Svou argumentaci rozvádí ve čtyřech krocích¹²:

- Článek 40 Dohody o EHP obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.
- Podle § 15 odst. 2 bodu 1 ErbStG podléhá založení německé rodinné nadace sníženému daňovému zatížení, z něhož jsou vyloučeny nadace založené v zahraničí. Posuzováno izolovaně podléhá založení posledně uvedených nadací vyššímu daňovému zatížení.
- V projednávané věci toto ustanovení ErbStG zatěžuje založení rodinné nadace se sídlem v Lichtenštejnsku (jejíž beneficianti jsou výlučně potomci v přímé linii) vyšší daní, než jaká by byla uplatněna, pokud by byl dar za stejných podmínek poskytnut nadaci se sídlem nebo vedením v Německu.
- Snížení hodnoty daru v důsledku uplatnění německého pravidla znamená omezení pohybu kapitálu.

42. S ohledem na toto výslovné uznání německé vlády, v němž souhlasí s Komisí a žalující nadací, považují za zbytečné rozvíjet další úvahy.

43. Lze tedy mít za to, že podle německých pravidel je daňové zatížení u daně darovací závislé na místě, kde má rodinná nadace vedení nebo sídlo. Důsledkem toho je, že dar za účelem založení rodinné nadace se sídlem v Německu podléhá nižší dani darovací než dar za účelem založení rodinné nadace se sídlem v Lichtenštejnsku, což má za následek snížení hodnoty daru v tomto druhém případě.

44. Za těchto okolností je třeba přezkoumat, zda lze takto deklarované omezení volného pohybu kapitálu odůvodnit s ohledem na článek 40 Dohody o EHP (*mutatis mutandis* odpovídající článku 63 SFEU).

C. Odůvodnění omezení

45. Podle metody, kterou jsem uvedl výše, je v první řadě třeba zaměřit se na srovnatelnost dotčených situací, a případně ve druhé řadě, zda lze rozdílné zacházení s těmito situacemi odůvodnit naléhavým důvodem obecného zájmu¹³.

¹⁰ – Soudní dvůr posoudil tuto spojitost v rozsudku ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, bod 20).

¹¹ – Rozsudek ze dne 30. června 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, bod 19).

¹² – Body 47 až 50 jejího písemného vyjádření.

¹³ – Rozsudek ze dne 12. října 2023, BA (Dědictví – Sociální bytová politika v Unii) (C-670/21, EU:C:2023:763, bod 56).

46. „[A]by taková vnitrostátní daňová právní úprava [...] mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu“¹⁴.

1. Srovnatelnost situací

47. Je nesporné, že založení německé rodinné nadace podléhá dani darovací, stejně jako založení zahraniční rodinné nadace osobou s bydlištěm v Německu. V posledně uvedeném případě vyplývá povinnost k dani darovací z několika ustanovení ErbStG:

- Podle § 1 odst. 1 bodu 2, resp. § 7 odst. 1 bodu 8: i) darování mezi živými osobami podléhá dani a ii) převod majetku za účelem vytvoření nadace mezi živými osobami se považuje za darování mezi živými osobami¹⁵.
- Ačkoli podle § 2 odst. 1 bodu 1 ErbStG zahraniční rodinná nadace nesplňuje zákonné podmínky pro vznik neomezené daňové povinnosti, tak tato daňová povinnost vzniká i tehdy, je-li dárce v okamžiku darování státním příslušníkem.
- Podle § 2 odst. 1 bodu 1 písm. a) druhé věty ErbStG se za rezidenty považují mimo jiné fyzické osoby, které mají bydliště nebo obvyklý pobyt na území státu. Vzhledem k tomu, že zakladatelka (dárkyně) měla v době darování bydliště v Německu, je dána osobní daňová povinnost¹⁶.

48. Rovněž není sporné, že v důsledku uplatnění těchto ustanovení je daňové zatížení při založení (osobou s bydlištěm v Německu) nadací se sídlem v zahraničí vyšší než při založení nadací se sídlem v Německu.

49. Jedna a tatáž skutečnost (převod majetku osobou s bydlištěm v Německu za účelem založení nadace, ať už německé nebo zahraniční) tak v obou případech zakládá daňovou povinnost k německé dani darovací. V zásadě jsou tedy situace srovnatelné.

50. Německá vláda však tvrdí, že situace tuzemské rodinné nadace není objektivně srovnatelná se situací zahraniční rodinné nadace. Podle jejího názoru německý zákonodárce mohl zavést daňové zvýhodnění pro tuzemské rodinné nadace, aby vyrovnal nevýhodu náhradní dědické daně, která je vybírána pravidelně pouze od tuzemských rodinných nadací.

51. Nesdílím tento názor, který by vyloučil možnost analyzovat, zda rozdílné zacházení vede k porušení základní svobody: přijetí argumentu německé vlády by vedlo k připuštění toho, že rozdílné zacházení by samo o sobě bylo faktorem určujícím nesrovnatelnost situací. Podobnou argumentaci německé vlády již Soudní dvůr odmítl v jiné věci týkající se použití ErbStG¹⁷.

¹⁴ – Rozsudek ze dne 17. září 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, bod 58).

¹⁵ – Předkládací rozhodnutí, bod 38.

¹⁶ – Předkládací rozhodnutí, bod 41.

¹⁷ – Rozsudek ze dne 12. října 2023, BA (Dědictví – Sociální bytová politika v Unii) (C-670/21, EU:C:2023:763, bod 64): „[...] aniž je dotčeno posouzení, zda právní úprava dotčená v původním řízení může být případně odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu, [kdyby se] připustilo, že situace nejsou srovnatelné z pouhého důvodu, že se dotčená nemovitost nachází ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o EHP, ačkoli čl. 63 odst. 1 SFEU zakazuje právě omezení přeshraničního pohybu kapitálu, zbavilo by to uvedené ustanovení jeho smyslu“.

52. Pro určení, zda jsou předmětné situace srovnatelné, je třeba vzít v úvahu skutečnost, která vede ke vzniku hlavní daňové povinnosti, bez ohledu na místo bydliště každé z osob povinných k dani.

53. V projednávané věci je tato skutečnost zakládající daňovou povinnost (převod majetku za účelem založení rodinné nadace osobou s bydlištěm v Německu) zdaněna daní darovací podle ErbStG bez ohledu na to, zda byla rodinná nadace založena v této zemi nebo v Lichtenštejnsku. Skutečnost zakládající daňovou povinnost je, opakuji, v obou případech stejná.

54. Další prvky daně, jejichž cílem je zejména stanovení daňového dluhu (např. snížení základu daně a sazby daně), nejsou pro vznik daňového právního vztahu podstatné. Přispívají pouze k úpravě rozsahu daňové povinnosti.

55. Předkládající soud potvrzuje, že se jedná o srovnatelné situace: „[z]danění převodu majetku při založení nadace podle § 7 odst. 1 bodu 8 ErbStG zahrnuje jak tuzemské nadace, tak i založení lichtenštejnské nadace, jak je tomu v projednávané věci. Situace jsou tedy objektivně srovnatelné“¹⁸.

56. Předběžná otázka se totiž nevztahuje na posouzení srovnatelnosti situací, což je postulát, který předkládající soud bezvýhradně přijímá. Jediné, o čem má předkládající soud pochybnosti, jak výslovně uvádí, je, „zda existují naléhavé důvody obecného zájmu, které omezení volného pohybu kapitálu ustanovením § 15 odst. 2 první věty ErbStG odůvodňují“¹⁹.

2. Rozdílné zacházení se srovnatelnými situacemi

57. Stanovení daňového dluhu podle ErbStG je založeno na stupni příbuzenství mezi dárce a beneficentem. Za tímto účelem stanoví § 15 odst. 1 tři daňové třídy. Třída I zahrnuje nejbližší příbuzné (včetně dětí a vnoučat), třída II zahrnuje nejvzdálenější příbuzné a třída III zahrnuje ostatní osoby.

58. Daňová třída použitelná při zakládání rodinných nadací je upravena v § 15 odst. 2 ErbStG na základě příbuzenského vztahu mezi nejvzdálenější oprávněnou osobou (podle zakládací listiny) a dárce. Toto pravidlo se však použije pouze na rodinné nadace založené na německém území.

59. Rozdílné zacházení s tuzemskými a zahraničními rodinnými nadacemi tedy vyplývá ze skutečnosti, že vnitrostátní právní úprava je řadí do různých daňových tříd. V projednávané věci spadá rodinná nadace se sídlem v Lichtenštejnsku do daňové třídy III (zbytková třída), a nikoli do daňové třídy I, do které by byla zařazena, kdyby byla založena v Německu. Vztah zakladatelky k jejím příbuzným je proto pro tyto účely irelevantní.

60. Konečným výsledkem je, že zahraniční rodinná nadace musí nést vyšší daň, a to kvůli dvěma faktorům:

- Při výpočtu základu daně využívá pouze snížení stanovená pro osoby patřící do třídy III, které jsou výrazně nižší než snížení pro osoby patřící do třídy I²⁰.

¹⁸ – Bod 63 předkládacího rozhodnutí.

¹⁹ – Bod 64 předkládacího rozhodnutí.

²⁰ – Ustanovení § 10 ErbStG zohledňuje při výpočtu základu daně snížení (minimální osvobození) stanovená v § 16. Vzhledem k absenci přesnějších údajů se zdá, že v projednávané věci snížení základu daně činilo 20 000 eur (třída III) namísto 200 000 eur (třída I, pro děti dětí).

- Pokud jde o sazbu daně vztahující se na tento základ daně, poplatníci zahrnutí do třídy III platí vyšší procento než poplatníci zahrnutí do třídy I²¹.

61. Předkládající soud potvrzuje, že vnitrostátní právo vede k rozdílnému zacházení ve výše uvedeném smyslu s nadacemi založenými v Německu osobami s bydlištěm v Německu ve srovnání s nadacemi, které jsou založeny stejnými osobami s bydlištěm v Německu ve státě EHP²². Dodává, že dohoda o zamezení dvojího zdanění mezi Německem a Lichtenštejnskem²³ tuto situaci nenapravuje²⁴.

3. Daňová soudržnost

62. Německá vláda odůvodňuje dotčenou právní úpravu nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátního daňového systému. Vychází ze skutečnosti, že tuzemské rodinné nadace na rozdíl od zahraničních rodinných nadací podléhají každých třicet let náhradní dědické dani.

63. Podle předkládajícího soudu²⁵ německý zákonodárce při stanovení pravidla použitelného v projednávané věci:

- „Vycházel z toho, že výhody, které tato výhoda daňových tříd přináší, jsou kompenzovány nevýhodami náhradní dědické daně. Cílem zákonodárce při zavedení náhradní dědické daně bylo, aby nadační konstrukce postavil, pokud jde o zdanění dědictví, na roveň běžnému dědění prostřednictvím pravidelného zdanění.
- To ovšem mohl upravit pouze pro tuzemské rodinné nadace. Ohledně zahraničních rodinných nadací německý zákonodárce neměl a nemá žádnou možnost, jak zavést náhradní dědickou daň“²⁶.

64. Daňová výhoda přiznaná tuzemským rodinným nadacím (výhoda daňových tříd) tak kompenzuje daňovou nevýhodu spočívající v zatížení náhradní dědickou daní každých třicet let. Výhoda a nevýhoda se týkají daňových povinností vznikajících v rodinné sféře a u stejného druhu daně (v projednávané věci daně darovací).

65. Je soudržné, aby se tato symetrie mezi výhodami a nevýhodami vztahovala na rodinné nadace založené v zahraničí osobami s bydlištěm v Německu? Vzhledem k tomu, že se na ně nevztahuje náhradní dědická daň, je soudržné, aby byly jednorázově (v okamžiku založení) zatíženy obdobným zdaněním, jakému se jejich německé protějšky nemohou vyhnout?

66. Již jsem vysvětlil mechanismus, na jehož základě německý zákonodárce omezil daňovou výhodu pouze na nadace založené v Německu osobami s bydlištěm v tomto členském státě. Tuto výhodu je nyní třeba posoudit s ohledem na judikaturu Soudního dvora.

²¹ – Podle § 19 ErbStG sazba daně pro třídu III činí 30 % namísto 7 % pro třídu I při hodnotě nižší než 75 000 eur.

²² – Body 37 až 47 předkládacího rozhodnutí.

²³ – Dohoda mezi Spolkovou republikou Německo a Lichtenštejnským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění a daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a z majetku ze dne 17. listopadu 2011 (BGBl. 2012 II, s. 1462).

²⁴ – Body 46 a 47 předkládacího rozhodnutí.

²⁵ – Předkládající soud podrobně rozebírá historii vzniku a parlamentní projednávání jak výhody daňových tříd (§ 15 odst. 2 první věta ErbStG), tak náhradní dědické daně (§ 1 odst. 1 bod 4 tohoto zákona), které byly zavedeny současně v roce 1974.

²⁶ – Bod 76 předkládacího rozhodnutí.

67. Slovy Soudního dvora:

- „[...] [N]utnost zaručit soudržnost daňového systému může být důvodem pro omezení výkonu svobod volného pohybu zaručených Smlouvou“²⁷.
- „[K] tomu, aby mohl být přijat argument založený na takovém odůvodnění, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží [...], přičemž bezprostřednost této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou“²⁸.

68. Podle předkládajícího soudu je sporné, zda cíl vyhlášený německým zákonodárcem „postačuje, aby mohl konstatovat, že se jedná o přímou, osobní a věcnou souvislost mezi výhodou daňových tříd a náhradní dědickou daní, kterou Soudní dvůr vyžaduje pro domněnku soudržnosti“²⁹. Proti může podle jeho názoru hovořit, „že s ohledem na poměrně dlouhé období 30 let nemusí nutně každá tuzemská rodinná nadace trvat po celé toto období a že se majetek nadace může během tohoto období neočekávaně změnit“³⁰.

69. Tento argument (lhůta třiceti let stanovená pro pravidelné zatížení náhradní dědickou daní a případné změny majetku) je základem některých tvrzení žalující nadace, že rozdíl v zacházení není odůvodněný.

70. Na podporu své argumentace předkládá žalující nadace řadu argumentů, které shrnuje do dvou bodů: a) nesoulad německé právní úpravy s článkem 40 Dohody o EHP a článkem 63 SFEU „nelze odůvodnit soudržností daňového systému“ (body 6 až 32 jejího písemného vyjádření) a b) „nepřiměřenost rozdílného zdanění mezi rodinnými nadacemi“ (body 33 až 36 jejího písemného vyjádření)³¹.

71. Tato tvrzení budu analyzovat samostatně a v případě potřeby je spojím s pochybnostmi předkládajícího soudu, které jsem právě popsal.

72. Žalující nadace:

- Zdůrazňuje, že neexistuje přímá souvislost mezi daňovou výhodou a nevýhodou, a to jak samostatně, tak z hlediska konečného daňového zatížení.
- Zdůrazňuje narušení daňové soudržnosti v důsledku reformy německého nadačního práva.
- Dovolává se nesoudržnosti mezi náhradní dědickou daní a výhodou daňových tříd.
- Tvrdí, že neexistuje nezbytná kompenzace mezi poskytnutím výhody a zdaněním ve vztahu k témuž daňovému poplatníkovi a ve vztahu k téže daňové kategorii.

²⁷ – Rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 65).

²⁸ – Rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 66).

²⁹ – Předkládací rozhodnutí, bod 77.

³⁰ – Předkládací rozhodnutí, bod 77 *in fine*.

³¹ – Ve skutečnosti doplňuje třetí bod (body 37 a 38 jejího písemného vyjádření) týkající se judikatury Soudního dvora Evropského sdružení volného obchodu (ESVO). Jeho obsah však pouze zdůrazňuje, že ustanovení týkající se volného pohybu kapitálu (článek 40 Dohody o EHP), která jsou v podstatě totožná s ustanoveními Smlouvy o FEU (článek 63 SFEU), jsou vykládána jednotně. Tento obecný argument nemá vliv na konkrétní posouzení projednávaného sporu.

- Odvolává se na „ochranu rodinného majetku jakožto logického důsledku ochrany manželství a rodiny“.
- Odkazuje na „neexistenci kompenzace ze strany státu“.
- Namítá „nesoudržnost z hlediska systematiky ErbStG“.

73. Ve své analýze těchto tvrzení³² nepřihlížím k odkazům na judikaturu Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavní soud, Německo), neboť v projednávané věci jde o slučitelnost ErbStG s unijním právem, nikoli s vnitrostátním právem.

74. Pokud jde o *přímou souvislost* mezi daňovou výhodou (výhoda daňových tříd) a daňovou nevýhodou (platba náhradní dědické daně)³³, bude třeba při odpovědi zohlednit cíl normy a skutečnost, že se výhoda i nevýhoda týkají téhož daňového poplatníka z důvodu stejné daně.

75. Podle mého názoru, který se shoduje s názorem německé vlády³⁴ a Komise³⁵, jsou tyto podmínky v projednávané věci splněny: s ohledem na cíl normy, kterým je symetrické vyrovnání situace různých rodinných nadací z hlediska daňového zatížení, jde o stejného poplatníka (rodinnou nadaci)³⁶ a stejnou daň (která zatěžuje darování).

76. Je však pravda, že, jak uvádí předkládající soud, časový rozdíl mezi daňovou výhodou a daňovou nevýhodou je značný: výhoda daňových tříd se uplatňuje v okamžiku založení, zatímco náhradní dědická daň se vybírá po třiceti letech.

77. Tento časový odstup by případně mohl narušit přímou souvislost mezi výhodou daňové třídy a zatížením náhradní dědickou daní v případě poplatníků bez charakteristik rodinné nadace, kteří by podléhali zdanění „vzdálené a nejisté povahy“³⁷. Naopak, pokud jsou rodinné nadace, jako je nadace dotčená v projednávané věci, založeny s cílem trvalého fungování po několik generací³⁸, domnívám se, že přímá souvislost zůstává zachována, přičemž zatížení náhradní dědickou daní je sladěno s tempem generační výměny, tedy každých třicet let³⁹.

³² – Ve svém vyjádření žalující nadace, zřejmě nevyhnutelně, opakuje v některých bodech argumenty, které již uvedla v jiných bodech.

³³ – Body 7 až 9 písemného vyjádření žalující nadace.

³⁴ – Body 67 až 69 písemného vyjádření německé vlády.

³⁵ – Bod 46 písemného vyjádření Komise.

³⁶ – Jak uvádí Komise, požadavek, aby se jednalo o stejného daňového poplatníka, je zmírněn v rozsudku ze dne 30. června 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, bod 37): „[u]stanovení § 27 ErbStG [...] má do jisté míry snížit daňovou zátěž v případě, že je součástí dědictví majetek, který přechází mezi blízkými příbuznými a z něhož již byla dědická daň zaplacená, čímž se částečně zabrání tomu, aby byl tento majetek v Německu daněn dvakrát v krátkém časovém období. Vzhledem k tomuto cíli existuje mezi snížením dědické daně podle tohoto ustanovení a dříve zaplacenou dědickou daní přímá souvislost, [...] neboť toto daňové zvýhodnění a předchozí odvod se týká téže daně, téhož majetku a blízkých příbuzných v téže rodině“.

³⁷ – Rozsudek ze dne 6. října 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, bod 48). V dané věci se však nejednalo o konkrétní právní úpravu dědění nebo darování.

³⁸ – Zdá se, že rodinné nadace se sídlem v Lichtenštejnsku jsou koncipovány tak, aby vykonávaly svou činnost dlouhodobě, přičemž jedním z jejich cílů je zachování bohatství napříč generacemi. Viz H. S. H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, „Liechtenstein family foundations and financial privacy“, *Trust and Trustees*, sv. 16, č. 6, Oxford University Press, Oxford, 2010, s. 476 až 478.

³⁹ – S přihlédnutím k tomu, že podle statistických údajů činí průměrná délka života v Německu přibližně 80 let (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

78. Navíc při posuzování existence takového vztahu výhody a nevýhody již Soudní dvůr připustil určitou časovou flexibilitu, například v případě odpočtu pojistného (výhoda), které je kompenzováno zdaněním (nevýhoda) důchodů, rent nebo kapitálu vyplácených pojistiteli⁴⁰. Stejně tak připustil přímou souvislost mezi snížením dědické daně podle ErbStG a dříve zaplacenou dědickou daní⁴¹.

79. Pokud jde o *narušení daňové soudržnosti v důsledku reformy německého nadačního práva*, žalující nadace tvrdí⁴², že od 1. července 2023 německé právní předpisy⁴³ umožňují zakládání rodinných nadací na dobu kratší než třicet let. Z této skutečnosti vyplývá (tyto nadace by nebyly zatíženy žádnou náhradní dědickou daní), že souvislost mezi daňovou výhodou a náhradní dědickou daní, jejíž periodicita je třicet let, je odstraněna.

80. Tento argument by mohl mít určitou váhu, pokud by se tento spor týkal nadací založených po 1. červenci 2023, tak tomu ale v projednávané věci není: žalující nadace byla založena v roce 2014 ve prospěch tří generací beneficentů. V době jejího založení se proto objektivně předpokládalo, že její životnost bude delší než třicet let. Je třeba mít rovněž na paměti, že spor vzniklý za právní úpravy platné v roce 2014 nelze řešit odkazem na změny zavedené zákonem o nadacích v roce 2021⁴⁴.

81. Pokud jde o *nesoudržnost mezi náhradní dědickou daní a výhodou daňových tříd*, argumentace žalující nadace⁴⁵ se opírá o parlamentní práce, na které odkazuje předkládající soud, stejně jako o reformu režimu nadací schválenou v roce 2021.

82. Sám předkládající soud přitom vyvozuje z parlamentního projednávání reformy ErbStG z roku 1974 (kterou byla obě ustanovení, jedno týkající se výhody daňových tříd a jedno náhradní dědické daně, zavedena současně), že podle vnitrostátního zákonodárce „výhody, které tato výhoda daňových tříd přináší, jsou kompenzovány nevýhodami náhradní dědické daně“⁴⁶. A pokud jde o dopad reformy nadačního práva v roce 2021, postačí to, co bylo uvedeno výše.

83. Žalující nadace rovněž tvrdí, že *neexistuje nezbytná kompenzace mezi poskytnutím výhody a zdaněním ve vztahu k těmům daňovému poplatníkovi a ve vztahu k téže daňové kategorii*⁴⁷.

84. Tato kritika ErbStG, v rozsahu, v němž není opakováním předchozích argumentů⁴⁸, vychází ze skutečnosti, že neexistuje „přesná“ kompenzace mezi darovací daní zaplacenou v okamžiku založení nadace a náhradní dědickou daní; jejich daňové základy se mohou k jednotlivým datům lišit.

⁴⁰ – Rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) a Komise v. Belgie (C-300/90, EU:C:1992:37).

⁴¹ – Rozsudek ze dne 30. června 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), jehož bod 37 jsem citoval v poznámce pod čarou 36 tohoto stanoviska.

⁴² – Body 10 a 11 jejího písemného vyjádření.

⁴³ – Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (zákon o sjednocení nadačního práva a změně zákona o ochraně proti infekčním onemocněním) ze dne 16. července 2021 (BGBl. I, s. 2947).

⁴⁴ – I kdyby německé právní předpisy od reformy režimu nadací v roce 2021 případně postrádaly soudržnost, neznamena to, že postrádaly soudržnost v roce 2014, k němuž se vztahují skutkové okolnosti.

⁴⁵ – Body 12 až 14 jejího písemného vyjádření.

⁴⁶ – Bod 76 předkládacího rozhodnutí, citovaný v bodě 63 tohoto stanoviska.

⁴⁷ – Body 15 až 21 jejího písemného vyjádření.

⁴⁸ – Tak je tomu v případě identifikace daňového poplatníka, kterou jsem se již zabýval v předchozích bodech.

85. Je jisté, že matematické rovnosti („přesné částky“) lze dosáhnout jen stěží. Nicméně vzhledem k tomu, že rodinné nadace jsou schopny vykonávat hospodářské činnosti⁴⁹ a dosahovat výnosnosti, takže budoucí generace beneficentů mají prospěch alespoň ze stejné úrovně bohatství⁵⁰, může zákonodárce důvodně předpokládat, že základ daně z původního daru bude přinejmenším odpovídat základu daně, který bude sloužit jako referenční hodnota pro výpočet budoucí náhradní dědické daně.

86. Žalující nadace v tomto smyslu tvrdí, že z ekonomického hlediska je náhradní dědická daň ve skutečnosti zvláštní formou *daně z majetku* a nezatěžuje, jako daň darovací, převody majetku. Jedná se tedy o různé daňové kategorie.

87. Klasifikace daňových kategorií je věcí jednotlivých vnitrostátních právních řádů. V projednávané věci předkládající soud jednoznačně kvalifikuje obě daně jako homogenní druhy. Z popisu vnitrostátního právního rámce vyplývá, že náhradní dědická daň funguje na základě právní fikce, že každých třicet let dochází k mezigeneračnímu převodu majetku.

88. Argumenty žalující nadace o *ochraně rodinného majetku jakožto logickém důsledku ochrany manželství a rodiny*⁵¹, které se opírají o rozhodnutí Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavní soud), zdůrazňují, že nejsou splněny podmínky stanovené tímto soudem pro respektování kontinuity manželského a rodinného majetku. Jak jsem již uvedl, tyto argumenty nemají vliv na analýzu slučitelnosti vnitrostátního pravidla s unijním právem.

89. Žalující nadace se rovněž odvolává na *neexistenci kompenzace z hlediska státu*⁵², aby zdůraznila, že taková kompenzace (mezi výhodou daňových tříd a náhradní dědickou daní) musí být zkoumána z hlediska jednoho státu, a nikoli z hlediska „nadnárodních úvah“. Podle jejího názoru německá daňová správa „nepřímo přenáší“ daňovou zátěž na zahraniční státy, ve kterých mají rodinné nadace sídlo.

90. Nevidím však žádný náznak toho, že by systém ErbStG, který je předmětem sporu, vedl k nepřímému přenesení daňové zátěže na státy jiné než Německo.

91. Konečně žalující nadace zdůrazňuje *nesoudržnost z hlediska systematiky ErbStG*⁵³. V rámci tohoto argumentu vysvětluje, že ErbStG má za cíl zacházet s daňovými výhodami a zatížením stejným způsobem bez ohledu na místo daňového domicilu nebo bydliště daňového poplatníka. Na základě tohoto předpokladu by přiznání daňové výhody pouze německým rodinným nadacím vyžadovalo naléhavý důvod jak z hlediska vnitrostátního práva, tak z hlediska unijního práva. Podle jejího názoru takový naléhavý důvod neexistuje a nelze jej nalézt ani na základě článku 65 SFEU.

92. Takto formulovaná teze má povahu kruhu, když se snaží prokázat právě to, proč neexistuje naléhavý důvod spočívající v zajištění soudržnosti vnitrostátního daňového systému, pokud jde o pravidla ErbStG, uplatňovaná na rodinné nadace.

⁴⁹ – Německá vláda uznává, že cílem rodinných nadací je získat příjmy ve prospěch rodinných příslušníků (bod 45 jejího písemného vyjádření). Podnikatelskou povahu rodinných nadací potvrzuje skutečnost, že jejich příjmy podléhají dani z příjmu právnických osob. Viz Meinecke, P., „The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform“, *Trust and Trustees*, sv. 29, č. 6, Oxford University Press, Oxford, 2023, s. 540 až 552.

⁵⁰ – Viz Haag, M., a Tischendorf, M., „The German family foundation: concept, legal framework, and taxation“, *Trust and Trustees*, sv. 26, č. 6, Oxford University Press, Oxford, 2020, s. 534 až 541.

⁵¹ – Body 22 a 23 jejího písemného vyjádření.

⁵² – Body 24 a 25 jejího písemného vyjádření.

⁵³ – Body 26 až 32 jejího písemného vyjádření.

4. *Přiměřenost*

93. Pokud jde o přiměřenost omezení volného pohybu kapitálu, uvádí Soudní dvůr, že takové rozdílné zacházení „musí zajistit dosažení uplatňovaného cíle a nepřekračovat meze toho, co je k jeho dosažení nezbytné“⁵⁴.

94. Podle žalující nadace, i kdyby se připustilo, že omezení volného pohybu kapitálu (z důvodu rozdílného daňového zacházení s různými nadacemi) je odůvodněné, nebyl by takový rozdíl přiměřený.

95. V tomto ohledu se postupně dovolává nezpůsobilosti dotčené normy dosáhnout svého cíle⁵⁵ a možnosti, že za stejným účelem lze přijmout méně omezující opatření⁵⁶.

96. Pokud jde o způsobilost mechanismu přijatého ErbStG zaručit jeho cíle, podle žalující nadace „existují důvody pochybovat o tom, že rozdíl ve zdanění přispívá k dotčenému cíli“. Při rozvíjení tohoto názoru však pouze bez dalšího konstatuje, že nezpůsobilost vyplývá ze skutečnosti, že „vnitrostátní právní předpisy nezaručují cíl soudržným a systematickým způsobem“⁵⁷, čímž opět vznáší stejnou námitku, která již byla analyzována.

97. S cílem argumentovat, že soudržnost daňového systému lze zajistit méně restriktivními ustanoveními, žalující nadace navrhuje jako alternativy: a) rozšířit náhradní dědickou daň a výhodu daňových tříd na zahraniční rodinné nadace; b) koncipovat tuto náhradní dědickou daň jako daň z majetku; a c) změnit náhradní dědickou daň na sníženou roční daň se shodným zdaněním tuzemských i zahraničních rodinných nadací při jejich založení⁵⁸.

98. Podle mého názoru, opět v souladu s názorem Komise⁵⁹, by kterákoli z těchto alternativ znamenala akceptovat, že rodinné nadace se sídlem v zahraničí budou snášet daňovou nevýhodu vyplývající z náhradní dědické daně. Avšak jelikož Německo v okamžiku založení rodinné nadace se sídlem v zahraničí (a převodu příslušného majetku) ztrácí ve vztahu k této nadaci svou daňovou pravomoc, jsou taková řešení stěžejí proveditelná.

99. Méně restriktivní alternativy navržené žalující nadací mají proto stejnou vadu: německý stát nemůže dosáhnout na rodinné nadace se sídlem v zahraničí, které jsou mimo rozsah výkonu jeho daňových pravomocí.

V. **Závěry**

100. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo) následovně:

„Článek 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992

musí být vykládán v tom smyslu, že

⁵⁴ – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Masco Denmark a Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, bod 33).

⁵⁵ – Bod 34 jejího písemného vyjádření.

⁵⁶ – Body 35 a 36 jejího písemného vyjádření.

⁵⁷ – Bod 34 jejího písemného vyjádření.

⁵⁸ – Bod 36 jejího písemného vyjádření.

⁵⁹ – Bod 47 jejího písemného vyjádření.

nebrání právní úpravě členského státu Evropské unie, která v rámci úpravy daně darovací při založení nadace se sídlem v členském státě Evropského hospodářského prostoru osobou s bydlištěm v tomto členském státě, za účelem zachování daňové soudržnosti takové právní úpravy, stanoví přísnější daňové podmínky, než jsou podmínky použitelné na založení nadace v uvedeném členském státě, a to jako symetrickou protiváhu z důvodu, že nadace se sídlem v zahraničí nepodléhá náhradní dědické dani, které naopak podléhají nadace se sídlem v uvedeném členském státě.“