

Věc C-142/24

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

23. února 2024

Předkládající soud:

Finanzgericht Köln (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

30. listopadu 2023

Žalobkyně:

Familienstiftung

Žalovaný:

Finanzamt Köln-West

Předmět původního řízení

Výklad článku 40 Dohody o EHP v souvislosti se zdaněním převodu majetku žijících osob na zahraniční nadaci

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU, zejména Dohody o Evropském hospodářském prostoru (dále jen „Dohoda o EHP“)

Předběžná otázka

Musí být článek 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru („Dohoda o EHP“) ze dne 2. května 1992 vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu týkající se výběru dědické a darovací daně, která pro zdanění převodu majetku na základě aktu žijících osob o převodu majetku na zahraniční nadaci stanoví nejvyšší daňovou třídu III i tehdy, pokud nadace byla v zásadě založena v zájmu rodiny nebo určitých rodin (rodinná nadace), zatímco

v obdobném případě tuzemské rodinné nadace se daňová třída řídí příbuzenským vztahem nejvzdálenějšího beneficianta podle nadační listiny vůči dárci (zakladateli nadace), což u tuzemské rodinné nadace vede k použití výhodnějších daňových tříd I nebo II[?]

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

SFEU, zejména čl. 267 druhý pododstavec, článek 63, čl. 65 odst. 1 písm. a) a čl. 65 odst. 3

Dohoda o Evropském hospodářském prostoru, zejména čl. 1 odst. 2, články 6 a 40 a příloha XII

Směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10) (dále jen „směrnice 88/361“), zejména příloha I hlava XI

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

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 ze dne 5. prosince 2012 k Dohodě 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)

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 (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) (dále jen „dohoda o zamezení dvojímu zdanění“), zejména článek 2, čl. 3 odst. 1 a čl. 24 odst. 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (zákon o dědické a darovací dani ve znění zákona, kterým se provádí směrnice o vymáhání pohledávek a mění daňové právní předpisy) (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz [zkráceně zákon provádějící směrnici o vymáhání pohledávek], BeitrRLUmsG) ze dne 7. prosince 2011 (dále jen „ErbStG“), zejména § 1 odst. 1 bod 2, § 7 odst. 1 bod 8, § 10 odst. 1, § 15 odst. 1 body 2 a 3, § 15 odst. 2 první věta, § 16 odst. 1 body 3 a 7 a § 19 odst. 1

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Žalobkyně je rodinná nadace s právní subjektivitou se sídlem a vedením v Z v Lichtenštejském knížectví. Nadace byla založena v roce 2014 podle lichtenštejského práva zakladatelkou v Lichtenštejsku.
- 2 Zakladatelka bydlí v Německu a i v době založení nadace měla bydliště v Německu. Podle statutu nadace je jejím účelem podpora společných dětí zakladatelky a jejího zemřelého manžela. Beneficienty nadace jsou zakladatelka, jakož i děti zakladatelky a jejich děti.
- 3 Při založení nadace vložila zakladatelka do žalobkyně prvotní majetkový vklad. Podle relevantních ustanovení statutu nadace mohla žalobkyně majetkem, který do ní byl vložen, volně nakládat. Naproti tomu zakladatelka již tímto majetkem nakládat nemohla. Neměla ani možnost požadovat zpětný převod celého majetku nebo jeho části. Zakladatelka neměla vůči žalobkyni žádnou řídicí pravomoc.
- 4 Dopisem ze dne 16. dubna 2015 žalobkyně oznámila věc žalovanému finančnímu úřadu a podala přiznání k darovací dani. Sdělila, že nadace byla založena zejména v zájmu rodiny zakladatelky, takže podle § 15 odst. 2 ErbStG je při zdanění nezbytné vycházet z příbuzenského vztahu beneficienta, který je podle statutu nadace nejvzdálenějším příbuzným zakladatelky (takzvaná „výhoda daňové třídy“).
- 5 Dále uvedla, že podmínka, že rodinná nadace je založena „v tuzemsku“, kterou stanoví § 15 odst. 2 první věta ErbStG pro výhodu daňové třídy, není relevantní, protože porušuje zásadu volného pohybu kapitálu zakotvenou v článku 40 Dohody o EHP a není odůvodněná. Děti zakladatelky podle názoru žalobkyně spadají podle § 15 odst. 1 bodu 2 a 3 ErbStG do daňové třídy I. Použije se tedy daňová sazba podle § 19 odst. 1 ErbStG, která činí 19 %.
- 6 Žalovaný finanční úřad stanovil výměrem ze dne 22. listopadu 2018 darovací daň ve vztahu k ... 2014 na ... eur. Příbuzenský vztah beneficientů k zakladatelce přitom nezohlednil a vycházel ze zdanitelného nabytí (§ 10 odst. 1 ErbStG) ve výši ... eur. Použil daňovou třídu III, z nabytí ve výši ... eur proto odečetl pouze nezdanitelnou částku ve výši ... eur (§ 16 odst. 1 bod 7 ErbStG) a použil daňovou sazbu 30 % (§ 19 odst. 1 ErbStG).
- 7 Žalobkyně podala dne 19. prosince 2018 proti tomuto výměru odpor. Žalovaný finanční úřad jej zamítl rozhodnutím ze dne 6. ledna 2021 jako neopodstatněný.
- 8 Žalobou podanou dne 5. února 2021 se žalobkyně dále domáhá svého požadavku, aby na ni byla uplatněna výhoda daňové třídy podle § 15 odst. 2 první věty ErbStG. Vychází přitom zejména z toho, že se jedná o omezení volného pohybu kapitálu, které není odůvodněné.
- 9 Žalovaný finanční úřad žalobu zpochybnil.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 10 Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) je na základě čl. 267 druhého pododstavce SFEU nezbytné předložit předběžnou otázku, protože v projednávané věci není jednoznačné, jak má být chápána zásada volného pohybu kapitálu (článek 40 Dohody o EHP), a rozhodnutí v projednávané věci závisí na odpovědi na předběžnou otázku.
- 11 Předkládající soud je přesvědčen o příslušnosti Soudního dvora, protože Dohoda o EHP je nedílnou součástí právního řádu Unie a ve sporu se jedná o otázku zdanění transakce mezi státními příslušníky států, jež jsou smluvními stranami této dohody (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 28. října 2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, bod 19 a zde citovaná judikatura).
- 12 Senát má pochybnosti, zda je s článkem 40 Dohody o EHP slučitelné, že při založení rodinné nadace v zahraničí se vždy použije nejvyšší daňová třída III, zatímco v případě tuzemské rodinné nadace se daňová třída řídí příbuzenským vztahem podle zakladací listiny nejvzdálenějšího beneficianta k dárci (zakladateli), což u tuzemské rodinné nadace vede k použití výhodnějších daňových tříd I nebo II.
- 13 V případě, že by tato výhodnější daňová třída pro tuzemské rodinné nadace nebyla s unijním právem slučitelná, pak by dotčená žaloba byla úspěšná, protože by se zohlednil příbuzenský vztah beneficiantů žalobkyně k zakladatelce.
- 14 Pokud se žalobkyně může dovolávat přímo článku 40 Dohody o EHP, pak by se při zdanění založení nadace musela zohlednit výhoda daňové třídy podle § 15 odst. 2 první věty ErbStG. Vzhledem k tomu, že beneficianty, kteří mají nejvzdálenější příbuzenský vztah k zakladatelce, jsou její vnuci a vnučky, použila by se při zdanění daňová třída I (§ 15 odst. 1 bod 3 ErbStG); na zdanitelný příjem, který by zbyl po odpočtu nezdanitelné částky, by se použila daňová sazba ve výši 19 % (§ 19 ErbStG).

Posouzení sporu z hlediska vnitrostátního práva

- 15 Podle vnitrostátního práva jsou výměr dědické daně ze dne 22. listopadu 2018 a rozhodnutí o odporu ze dne 6. ledna 2021, které bylo přijato k tomuto výměru, v souladu s právem. Žalobkyně je zahraniční – lichtenštejnská – nadace, proto se na ni nepoužije výhoda daňové třídy podle § 15 odst. 2 první věty ErbStG. Žaloba by proto musela být zamítnuta.
- 16 Zdanitelné nabytí žalobkyně podle § 7 odst. 1 bodu 8 ErbStG musí být zdaněno podle § 15 odst. 1 ErbStG daňovou třídou III. Daňové třídy I nebo II se nepoužijí. Ustanovení § 15 odst. 2 první věty ErbStG, podle kterého se u nadací, které byly založeny zejména v zájmu jedné nebo několika rodin (rodinná nadace), daňová třída stanoví na základě příbuzenského vztahu podle nadační listiny

nejvzdálenějšího beneficianta k dárci (zakladateli), se v projednávané věci nepoužije.

- 17 Žalobkyně podle svého účelu a statutu sice nesporně je rodinnou nadací (viz Hessisches Familiengericht [Hessenský rodinný soud], rozsudek ze dne 7. března 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930, a zde citovaná judikatura). Zvýhodnění podle § 15 odst. 2 první věty ErbStG se ovšem podle platného vnitrostátního práva nepoužije, protože žalobkyně je lichtenštejnská nadace založená podle lichtenštejnského práva se sídlem a vedením v Z, která nebyla založena v tuzemsku.
- 18 Při použití vnitrostátního práva nevyplývá jiný závěr ani ze zákazu diskriminace stanoveného v čl. 24 odst. 1 dohody o zamezení dvojímu zdanění.
- 19 Zákaz diskriminace podle čl. 24 odst. 1 dohody o zamezení dvojímu zdanění, jehož oblast působnosti zahrnuje rovněž právnické osoby, nedovoluje, aby za stejných podmínek bylo s cizinci nakládáno méně příznivě než se státními příslušníky. Je tedy nezbytné rozlišovat mezi zákazem diskriminace a v zásadě přípustným daňovým rozlišováním v závislosti na místě bydliště resp. mezi neomezenou nebo omezenou daňovou povinností. Vzhledem k tomu, že čl. 24 odst. 1 dohody o zamezení dvojímu zdanění konkretizuje výraz „za stejných podmínek“ v tom smyslu, že se osoba povinná k dani s bydlištěm v jednom státu a osoba povinná k dani s bydlištěm v jiném státu nenachází ve stejných podmínkách, neporušují daňové předpisy, které stanoví rozdílné nakládání na základě místa bydliště, čl. 24 odst. 1 dohody o zamezení dvojímu zdanění, pokud to nepřímo vede k diskriminaci cizinců.
- 20 Zákaz diskriminace neplatí, pokud německý zákonodárce – jako v projednávané věci – stanoví daňové výhody korporacím, které mají obchodní vedení nebo sídlo na německém území, zatímco korporace se sídlem a obchodním vedením v zahraničí z tohoto zvýhodnění vylučuje, nezávisle na tom, podle jakého práva byly založeny (viz Hessisches Familiengericht [Hessenský rodinný soud], rozsudek ze dne 7. března 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930; rozsudek Bundesfinanzhof [Spolkový finanční soud] ze dne 3. srpna 1983, II R 20/80, BStBl II 1984, 9, a zde citovaná judikatura).

K předběžné otázce

- 21 Je ovšem možné, že se žalobkyně může úspěšně přímo dovolávat zásady volného pohybu kapitálu, která platí v rámci Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“). Ta vyplývá z článku 40 Dohody o EHP ve spojení s její přílohou XII a články 63 a 65 SFEU.
- 22 Podle Dohody o EHP platí pro členy EHP volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu bez omezení (viz čl. 1 odst. 2 Dohody o EHP). Článek 6 Dohody o EHP navíc stanoví, že dohoda musí být vykládána v souladu s unijním právem. Dohled nad jednotným výkladem ustanovení Dohody o EHP v rámci členských států

- přísluší Soudnímu dvoru (viz Schwenke/Hardt v Wassermeyer, DBA, svazek I, volný list, stav září 2023, MA Vor 1, bod 102, s mnoha dalšími citacemi judikatury; viz rovněž rozsudky Soudního dvora ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, a ze dne 8. listopadu 2012, Komise v. Finsko, C- 342/10, EU:C:2012:688).
- 23 Článek 40 Dohody o EHP stanoví, že v jejím rámci jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech ES nebo státech ESVO, jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Příloha XII Dohody o EHP navíc odkazuje na směrnici 88/361.
- 24 Pojem „pohyb kapitálu“ není definován v Dohodě o EHP ani v evropských smlouvách či ve směrnici 88/361. Směrnici 88/361 byla ohledně vymezení tohoto pojmu přiznána informativní úloha (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 28. září 2006, Komise v. Nizozemsko, C- 282/04 a C- 283/04, EU:C:2006:608).
- 25 V příloze I směrnice 88/361 jsou v hlavě XI, která je nadepsána „Osobní pohyb kapitálu“, uvedeny dary a podpory, což hovoří pro to, aby dary a podpory byly v zásadě zahrnuty do oblasti ochrany zásady volného pohybu kapitálu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 16. června 2011, Komise v. Rakousko, C-10/10, EU:C:2011:399 a zde citovaná judikatura).
- 26 Soudní dvůr dále několikrát uvedl, že daňové zacházení s darováním, ať již jsou jeho předmětem peníze, nemovitosti nebo věci movité, spadá pod volný pohyb kapitálu. Výjimkou jsou pouze ty případy, kdy jsou definiční znaky těchto operací naplněny v rámci území jediného členského státu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216). Spadá sem prvotní majetkový vklad zakladatele nadace při jejím založení (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 17. září 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Vzhledem k tomu, že Lichtenštejnské knížectví je členským státem EHP, platí výše uvedená ustanovení pro Lichtenštejnské knížectví a tedy i pro žalobkyni jako nadaci založenou podle lichtenštejnského práva. Dar sporný v projednávané věci, který zakladatelka s bydlištěm v tuzemsku poskytla žalobkyni, jejíž sídlo a vedení se nachází v Lichtenštejnsku, překračuje hranice členského státu a nelze jej považovat za vnitrostátní operaci, proto tento majetkový vklad do nadace spadá do oblasti ochrany zásady volného pohybu kapitálu.
- 28 Z ustanovení článku 40 Dohody o EHP vyplývá, že pravidla v nich obsažená, která zakazují omezení pohybu kapitálu a diskriminaci, jsou, co se týče vztahů mezi smluvními stranami Dohody o EHP totožná s pravidly, kterými právo Unie upravuje vztahy mezi členskými státy. Z toho vyplývá, že jestliže omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušníky států, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, musí být posuzována s ohledem na článek 40 a přílohu XII této dohody, pak tato ustanovení mají stejný právní dosah jako ustanovení článku

63 SFEU (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C- 521/07, EU:C:2009:360, a ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud, C- 72/09, EU:C:2010:645).

- 29 Podle ustálené judikatury Soudního dvora čl. 63 odst. 1 SFEU obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy. Mezi opatření, která toto ustanovení zakazuje jakožto omezení volného pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech.
- 30 Takovým opatřením je i zdanění daru, pokud se předmět darování nachází v jednom členském státě a dárce má bydliště v jiném členském státě, protože má za následek snížení hodnoty daru (viz rozsudky ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, a ze dne 4. září 2014, Komise v. Německo C- 211/13, EU:C:2014:2148 a zde citovaná judikatura).
- 31 Z toho vyplývá, že vnitrostátní ustanovení o darovací dani brání volnému pohybu kapitálu vždy tehdy, pokud je zahraniční majetek z důvodu nemožnosti odečíst zatížení nebo z formálních důvodů, např. kratší lhůty promlčení, oceněn nevýhodněji resp. výše než tuzemský majetek, nebo pokud rezident jako osoba s neomezenou daňovou povinností musí díky vyšším nezdanitelným částkám nebo nižším sazbám daně zaplatit nižší daň ze stejného nabytí než osoba, která má omezenou daňovou povinnost (viz Hessisches Familiengericht [Hessenský rodinný soud], rozsudek ze dne 7. března 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 32 V projednávané věci zakládá ustanovení § 15 odst. 2 první věty ErbStG nárok na nižší zdanění při založení rodinné nadace se sídlem v tuzemsku rezidentem, protože ze základu daně odečítá vyšší nezdanitelnou částku a uplatňuje nižší daňovou sazbu.
- 33 Toto ustanovení tak vede k tomu, že dar nadaci se sídlem a vedením v Lichtenštejnsku, jejímiž beneficiety – jako je tomu v projednávané věci – jsou výhradně potomci v přímé linii, podléhá v Německu vyšší darovací dani, než by tomu bylo tehdy, pokud by dotčený dar byl poskytnut nadaci se sídlem v Německu.
- 34 Tuzemská nadace tak v porovnání s nadacemi se sídlem v zahraničí – za jinak stejných podmínek – trvale disponuje vyššími finančními prostředky. Takové znevýhodnění v oblasti cash-flow vznikající v přeshraniční situaci představuje omezení volného pohybu kapitálu (viz rozsudek ze dne 17. září 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Senát má pochybnosti, zda toto omezení volného pohybu kapitálu ustanovením § 15 odst. 2 první věty ErbStG, může být odůvodněné podle unijního práva (viz rozsudek ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C- 521/07, EU:C:2009:360).

- 36 Ustanovení čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU stanoví, že článkem 63 SFEU není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován. Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno striktně (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C- 11/07, EU:C:2008:489, ze dne 11. září 2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, jakož i ze dne 21. června 2018, Fidelity Funds a další, C- 480/16, EU:C:2018:480)
- 37 Soudní dvůr proto rozhodl, že je třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané článkem 65 odst. 3 SFEU. Aby přitom mohly být vnitrostátní daňové předpisy považovány za slučitelné s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení, které stanoví, týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 7. září 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, ze dne 21. června 2018, Fidelity Funds a další, C- 480/16, EU:C:2018:480, jakož i ze dne 17. března 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193)
- 38 Zdanění 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 (takto rovněž Hessisches Familiengericht [Hessenský rodinný soud], rozsudek ze dne 7. března 2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 39 Předkládající soud má pochybnosti, zda existují naléhavé důvody obecného zájmu, které omezení volného pohybu kapitálu ustanovením § 15 odst. 2 první věty ErbStG odůvodňují.
- 40 Za naléhavý důvod obecného zájmu je mimo jiné považována nezbytnost zachovat soudržnost daňového systému. Má-li však obstát argument založený na takovémto odůvodnění, je podle ustálené judikatury Soudního dvora zapotřebí, aby byla prokázána bezprostřední souvislost mezi dotyčnou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138, ze dne 7. září 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, ze dne 16. prosince 2021, UBS Real Estate, C- 478/19 a C- 479/19, EU:C:2021:1015, jakož i ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Soudní dvůr uznal nezbytnost zachovat soudržnost daňového systému v případě, že dotčené daňové režimy odrážejí symetrickou logiku, totiž že existuje přímá, osobní a věcná spojitost mezi oběma spornými daňovými režimy a ty představují

svoje vzájemné logické důsledky (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 23. října 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C- 157/07, EU:C:2008:588).

- 42 Takový vnitrostátní režim musí být navíc způsobilý zajistit uskutečnění sledovaného cíle a nesmí překračovat rámec toho, co je pro to nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora ze dne 17. října 2013, *Welte*, C- 181/12, EU:C:2013:662, ze dne 4. září 2014, *Komise v. Německo*, C- 211/13, EU:C:2014:2148, a ze dne 26. května 2016, *Komise v. Řecko*, C- 244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Je otázka, zda jsou tyto podmínky ve vztahu k § 15 odst. 2 první větě 1 ErbStG a § 1 odst. 1 bodu 4 ErbStG splněny.
- 44 Aby bylo možné posoudit cíl sledovaný spornými ustanoveními, je nezbytné se nejprve podívat na historii vzniku daňové výhody podle § 15 odst. 2 první věty 1 ErbStG a náhradní dědické daně podle § 1 odst. 1 bodu 4 ErbStG.
- 45 Obě ustanovení byla v jejich aktuálním znění zavedena současně pozměňujícím zákonem v roce 1974. Pohled na historii vzniku ukazuje, že zákonodárce vycházel z toho, že výhody, které tato výhoda daňové třídy 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 formou 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.
- 46 Z tohoto důvodu má senát za to, že zákonodárce zamýšlel zvýhodnit při založení pouze tuzemské rodinné nadace, které později podléhají pravidelnému zdanění (viz § 1 odst. 1 bod 4 ErbStG).
- 47 Předkládající soud má ovšem pochybnosti, zda tento cíl zákonodárce postačuje, aby mohl konstatovat, že se jedná o přímou, osobní a věcnou souvislost mezi výhodou daňové třídy a náhradní dědickou daní, kterou Soudní dvůr vyžaduje pro domněnku soudržnosti.
- 48 Proti může hovořit zejména, 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.
- 49 Z důvodu těchto nejistot týkajících se pozdějšího zdanění rodinné nadace co do důvodu i co do výše má senát pochybnosti o tom, zda to lze považovat za logický protějšek ke zvýhodnění při založení rodinné nadace.
- 50 Jiné naléhavé důvody obecného zájmu ve smyslu čl. 65 odst. 2 SFEU, které by omezení objektivně odůvodňovaly, senát nespatřuje.