Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 17 март 2016 година[1]

Дело C-123/15

Max-Heinz Feilen
срещу
Finanzamt Fulda

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Свободно движение на капитали — Данък върху наследството — Правна уредба на държава членка, предвиждаща намаляване на данъка върху наследството, когато наследството включва имущество, което през последните десет години вече е било придобивано по наследство и обложено с данък върху наследството в същата държава членка — Наследено имущество, обложено с данък в друга държава членка“

1. Настоящото преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд), се отнася до тълкуването на член 63, параграф 1 ДФЕС и член 65 ДФЕС. То е отправено в рамките на съдебен спор между г-н Feilen и Finanzamt Fulda (Данъчна служба гр. Фулда) по повод на отхвърлянето от последната на молбата му за намаляване на данъка върху наследството от неговата майка.

I – Правна уредба

А– *Правото на Съюза*

2. Член 1, параграф 1 от Директива 88/361/ЕИО[2] гласи:

„Без да се засягат следните разпоредби, държавите членки премахват ограниченията относно движението на капитали между лица, които живеят в държавите членки. За да се улесни прилагането на настоящата директива, движението на капитали се категоризира в съответствие с номенклатурата в приложение I“.

3. В приложение I към Директива 88/361, в което се изброяват видовете движения на капитали, в раздел XI, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“ са включени наследствата по закон и по завещание.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Директива на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10).

Б– *Германското право*

4. Приложимите към данъчната 2007 г. разпоредби от Закона за данъка върху наследството и данък дарение (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3] са следните:

5. Член 1, параграф 1, точка 1 от ErbStG предвижда, че този закон се прилага към наследствата като облагаеми сделки.

6. Съгласно член 2, параграф 1, точки 1—3 от ErbStG данъчното задължение възниква:

„1. В случаите по член 1, параграф 1, точки1—3 за цялото наследено, съответно дарено имущество, когато наследодателят, към датата на смъртта си […] или приобретателят, към датата на данъчното събитие са местни лица. Местни лица са:

а) физическите лица с постоянно или обичайно местопребиваване на територията на страната;

[…]

3. Във всички останали случаи — за придобитото имущество в страната по смисъла на член 121 от Закона за оценяването (Bewertungsgesetz)“.

7. Член 15 от ErbStG урежда данъчните класове. Параграф 1 от него гласи:

„В зависимост от личните отношения между наследника, съответно приобретателя и наследодателя, съответно дарителя се разграничават следните три данъчни класа:

Данъчен клас I:

1. Съпругът/съпругата и небрачният партньор,

2. Децата и децата на съпруга/съпругата“.

8. Член 27 от ErbStG урежда намаляването на данъка, както следва:

3 — Разпоредби, следващи от посочения закон в редакцията му, публикувана на 27 февруари 1997 г. (Bundesgesetzblatt I, стр. 378), и последно изменен с Допълнителния закон за държавния бюджет (Haushaltsbegleitgesetz) от 29 декември 2003 г. (Bundesgesetzblatt I, стр. 3076, наричан по-нататък „ErbStG“).

„(1) Ако лица от данъчен клас I, придобият по наследство имущество, което през последните десет години преди придобиването вече е било придобивано от лица от този данъчен клас и за придобиването е платен данък върху наследството съгласно този закон, дължимият данък се намалява при спазване на условията по параграф 3, както следва:

с... процента	когато между двете дати на възникване на данъчното задължение са изминали:
50	не повече от 1 година
45	повече от 1 година, но не повече от 2 години
40	повече от 2 години, но не повече от 3 години
35	повече от 3 години, но не повече от 4 години
30	повече от 4 години, но не повече от 5 години
25	повече от 5 години, но не повече от 6 години
20	повече от 6 години, но не повече от 8 години
10	повече от 8 години, но не повече от 10 години

(2) […]

(3) Намаляването по параграф 1 не може да надвишава сумата, която се получава при прилагането на процентите по параграф 1 върху данъка върху наследството, който е платил предходният приобретател за придобиването на същото имущество“.

II – Фактите по главното производство и преюдициалният въпрос

9. Г-н Feilen, който пребивава в Германия, е единствен наследник на своята майка, която е починала през 2007 г. в същата държава членка, където е било нейното последно местопребиваване. Наследството от майката се е състояло основно от нейния дял в наследството на дъщеря ѝ, която е починала през октомври 2004 г. в Австрия, където е пребивавала и майката до смъртта на дъщеря си. Тъй като делбата на наследството от дъщерята е направена в Австрия едва след смъртта на майката, г-н Feilen плаща данък върху това наследство в размер на 11 961,91 EUR.

10. В данъчната си декларация за наследството от майка си, която подава в Германия, г-н Feilen вписва, от една страна, платения в Австрия данък върху наследството като пасив на наследството, и от друга страна, подава молба за намаляване на данъка върху наследството в Германия съгласно член 27 от ErbStG. В своето становище от 28 октомври 2009 г. Данъчна служба гр. Фулда приспада от облагаемата основа платения в Австрия данък върху наследството, но отказва да намали данъка върху наследството.

11. Finanzgericht (Финансовият съд) отхвърля подадената от г-н Feilen жалба срещу решението на Данъчна служба гр. Фулда с основния мотив, че предпоставка за прилагането на член 27, параграф 1 от ErbStG е да има обложено с данък върху наследството съгласно този закон предходно придобиване по наследство, което не било налице в случая, тъй като за предходното придобиване от майката на имуществото на дъщеря ѝ не е наложен данък върху наследството в Германия [4].

4 — Към момента на смъртта на дъщерята тя и майката не са били местни лица в Германия по смисъла на член 2, параграф 1, точка 1 от ErbStG и наследството от дъщерята включва единствено имущество в чужбина по смисъла на член 2, параграф 3 от ErbStG (противопоставено на „имущество в страната“).

12. Сезирана с ревизионна жалба, запитващата юрисдикция изразява съмнения относно съответствието на член 27 от ErbStG с правото на Съюза.

13. Тя отбелязва, първо, че към наследството, придобито от жалбоподателя по главното производство, би могло да се прилагат разпоредбите на правото на Съюза относно свободното движение на капитали. Всъщност наследяването, което се състои в преминаване на имуществото на починалото лице върху едно или повече лица, попада в обхвата на раздел XI от приложение I към Директива 88/361 и следователно представлява движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС, с изключение на случаите, при които съставните му елементи са свързани само с една държава членка [5]. Според нея обаче наследството, получено от г-н Feilen, не би трябвало да се разглежда като изцяло вътрешна сделка, тъй като той е получил имуществото на майка си, което се е състояло основно от нейния дял в наследството на дъщеря ѝ в Австрия, и следователно, от имущество в чужбина.

14. Второ, запитващата юрисдикция отбелязва, че отказът да се намали данъкът върху наследството съгласно член 27, параграф 1 от ErbStG може да представлява ограничение на движението на капитали, тъй като води до намаляване на стойността на наследство, което включва и имущество, обложено с данък върху наследството в чужбина [6]. Същевременно тя има съмнения в това отношение с оглед на решение Block (C-67/08, EU:C:2009:92), което в хипотезата на двойно данъчно облагане изключва наличието на ограничение на движението на капитали, произтичащо от ErbStG, на основание, че държавите членки не са длъжни да съобразяват своята данъчна система с различните данъчни системи на другите държави членки и при спазване на правото на Съюза разполагат с известна автономност в тази област.

15. Трето, запитващата юрисдикция си поставя въпроса относно евентуалната обосновка на подобно ограничение. В това отношение тя се пита, от една страна, дали член 27, параграф 1 от ErbStG въвежда различно третиране, допустимо съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, или произволна дискриминация, забранена съгласно член 65, параграф 3 ДФЕС, и от друга страна, дали ограничението, което установява, не е обосновано с императивно съображение от общ интерес, предназначено да запази съгласуваността на германската данъчна система.

16. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли свободата на движение на капитали, установена в член 63, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 65 ДФЕС, правна уредба на държава членка, съгласно която данъкът върху наследството се намалява при придобиване на имущество по наследство от лица от определен данъчен клас, когато наследството включва имущество, което през последните десет години преди наследяването вече е било придобивано по наследство от лица от същия данъчен клас, като предходното придобиване е било обложено с данък върху наследството в тази държава членка, но намаляването на данъка е изключено, ако предходното придобиване е било обложено с данък върху наследството в друга държава членка?“.

III – Производство пред Съда

17. Становища представят г-н Feilen, германското и испанското правителство, правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия. Всички страни, с изключение на испанското правителство, са изслушани в съдебното заседание на 27 януари 2016 г.

5 — Решение Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Решение Комисия/Германия (C-211/13, EU:C:2014:2148, т. 41).

IV – Преценка

A– *Обобщение на становищата на страните*

18. Г-н Feilen предлага на Съда да отговори отрицателно на поставения въпрос. Той установява, че съгласно съдебната практика наследствата действително спадат към свободното движение на капитали. Освен това той смята, че положението по главното производство не е сравнимо с това в решение Block (C-67/08, EU:C:2009:92), тъй като в случая не се касае за паралелно облагане с кумулативно действие, а единствено за национална привръзка на предходно придобито наследство. Освен това той твърди, че ограничението не може да бъде обосновано с императивно съображение от общ интерес, а именно запазване на съгласуваността на германската данъчна система, тъй като няма пряка връзка между данъчното предимство (предоставяне на намаление на данъка върху наследството) и неблагоприятното положение (облагането на предходно придобито наследство). Всъщност намаляването на данъка върху наследството не се предоставяло с оглед на вече осъществените национални данъчни приходи.

19. За сметка на това германското правителство предлага на Съда да отговори утвърдително на поставения въпрос.

20. Всъщност то смята, че въпросната национална разпоредба не представлява ограничение на движението на капитали, тъй като намаляването на стойността на наследство, което се състои от имущество в чужбина, не е в резултат от прилагането на въпросната разпоредба и следователно от данъчно облагане в Германия, а от паралелното упражняване на данъчна компетентност от Федерална република Германия и от Република Австрия. Следователно германското правителство смята, че разрешението, възприето в решение Block (C-67/08, EU:C:2009:92), може да бъде приложено към конкретния случай в смисъл, че Федерална република Германия не е длъжна да съобрази своята данъчна система, за да отчита данъка върху наследството, платен в други държави членки, дори това да води до двойно данъчно облагане на наследство.

21. При условията на евентуалност германското правителство изтъква, че така нареченото разграничение, направено с член 27, параграф 1 от ErbStG между предходно придобито наследство, обложено в Германия, и предходно придобито наследство, обложено в друга държава членка, не води до забранена дискриминация предвид това, че националните и трансграничните положения не са обективно сравними, тъй като Германия няма еднакви правомощия за данъчно облагане в двата случая.

22. Испанското правителство също предлага на поставения въпрос да се отговори утвърдително. То подчертава наличието на императивно съображение от общ интерес, обосноваващо въведеното с член 27 от ErbStG разграничение по отношение на мястото на облагане на имуществото, и по-специално на необходимостта да се запази съгласуваността на германската данъчна система.

23. Правителството на Обединеното кралство добавя доводи в този смисъл. То смята, че разглежданото германско законодателство не създава никакво ограничение на свободното движение на капитали, тъй като Федерална република Германия не е обложила имуществото в чужбина на майката на жалбоподателя в главното производство с по-висок данък върху наследството, отколкото този, с който облага имущество, разположено изключително в Германия. Всъщност според правителството на Обединеното кралство това законодателство облага с по-висок данък върху наследството само ако дадено имущество, независимо къде се

намира то, през последните десет години не е облагано с данък върху наследството в Германия. При тези обстоятелства то смята, че хипотезата по настоящото дело е аналогична на тази по решение Block (C-67/08, EU:C:2009:92), като двойното облагане е в резултат от паралелното упражняване от две държави членки на тяхната данъчна компетентност.

24. Правителството на Обединеното кралство също така смята, че твърдяното ограничение на свободното движение на капитали е обосновано от необходимостта да се запази съгласуваността на германската данъчна система, като така заема същата позиция като останалите правителства по въпроса за наличието на пряка връзка между данъчно предимство и определено данъчно задължение.

25. Комисията предлага на Съда да отговори отрицателно на поставения въпрос.

26. Комисията смята, че член 27 от ErbStG съдържа ограничение на движението на капитали, тъй като, насърчавайки последователните придобивания на имущество „в страната“, вече обложено в Германия, допринася за намаляването на стойността на наследено имущество с произход от друга държава членка[7]. Тъй като последното се облага с по-висок данък от имущество „в страната“, извършването на инвестиции в друга държава членка, поддържането им там и предаването им на наследник в Германия биха били по-малко привлекателни за наследодателя и за наследника. В този контекст Комисията отбелязва, че решение Block (C-67/08, EU:C:2009:92) не е приложимо, като се има предвид, че фактите в случая не са сравними.

27. Накрая, Комисията смята, че въпросната мярка не може да се разглежда като обоснована съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС. Обективно нямало никаква разлика в положението, която да може да обоснове данъчно неравенство, що се отнася до размера на дължимия данък върху наследството за имущество на територията на страната или в чужбина, тъй като и в двата случая изчисляването на данъка е свързано със стойността на включеното в наследството имущество. Фактът, че данъчно предимство се предоставя само за имущество на територията на страната, не се налагал от ratio legis на член 27 от ErbStG, предназначен да избегне прекомерно намаляване на семейното имущество в случай на последователни придобивания в рамките на относително кратък период, независимо къде се намира имуществото.

28. Според Комисията обосновка с необходимостта да се запази съгласуваността на германската данъчна система също не може да се разглежда в случая, тъй като данъчната тежест не се налагала на същия данъкоплатец, който се ползва от данъчното предимство[8], предвид че данъчнозадълженото лице за данъка от първото наследство в Австрия е жалбоподателят в главното производство, действащ като наследник по право на наследодателката, а данъчнозадълженото лице за данъка от второто наследство в Германия е самият жалбоподател.

Б– *Анализ*

1. Попада ли наследството, разглеждано в главното производство, в обхвата на правото на Съюза и по-специално, на свободното движение на капитали?

29. Както самият Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) посочва в акта за преюдициално запитване, този въпрос очевидно трябва да получи утвърдителен отговор.

7 — Позоваване на решение Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, т. 30 и сл.).

8 — Комисията се основава на решение Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, т. 60).

30. Уместно е от самото начало да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза [9].

31. От постоянната съдебна практика също е видно, че „наследяването, което се състои в преминаване на имуществото на починалото лице върху едно или повече лица и което попада в обхвата на раздел XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“, представлява движение на капитали по смисъла на член [63 ДФЕС], с изключение на случаите, при които съставните му елементи са свързани само с една държава членка“ [10].

32. Поради придобиването на имущество в чужбина (Австрия) наследството, получено от г-н Feilen, очевидно не може да се разглежда като изцяло вътрешна сделка.

33. От това следва, че е уместно да се прецени дали национална правна уредба като разглежданата в главното производство представлява ограничение на движението на капитали.

2. Представлява ли член 27, параграф 1 от ErbStG ограничение на свободното движение на капитали?

34. Наличието на ограничение на свободното движение на капитали предполага към обективно сравними положения да се прилага различно данъчно третиране.

35. Припомням, че съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разпоредбите на член 63 ДФЕС не накърняват правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала. Това дерогиране от основния принцип на свободно движение на капитали следва да се тълкува стриктно и не бива да представлява нито средство за произволна дискриминация, нито прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 ДФЕС. Неравно третиране може да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали само когато: първо, неравното третиране се отнася до положения, които не са обективно сходни, или второ, когато е оправдано с императивно съображение от общ интерес [11].

36. В настоящия случай различното данъчно третиране е очевидно.

37. Като тръгвам, подобно на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд), от принципа, че въпросната разпоредба следва да се тълкува в смисъл, че данъчното облекчение се предоставя само ако предходното придобиване е обложено с данък в Германия, установявам, че тази правна уредба всъщност насърчава последователните придобивания на „имущество в страната“

9 — Решения Комисия/Франция (C-334/02, EU:C:2004:129, т. 21), Комисия/Гърция (C-155/09, EU:C:2011:22, т. 39) и Комисия/Австрия (C-10/10, EU:C:2011:399, т. 23).

10 — Вж. по-специално решения Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, т. 58), Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, т. 40—42), Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, т. 22) и Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, т. 20). За други примери в областта на данъка върху наследството (или върху дарение) вж. по-специално решения Geurts и Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Eckelkamp и др. (C-11/07, EU:C:2008:489), Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490), Block (C-67/08, EU:C:2009:92), Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65), Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), Комисия/Испания (C-127/12, EU:C:2014:2130), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), Комисия/Германия (C-211/13, EU:C:2014:2148), Q (C-133/13, EU:C:2014:2460) и Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Вж. също текущите дела: Hünnebeck (C-479/14), висящо пред Съда (заключението ми по това дело беше представено на 18 февруари 2016 г. (C-479/14, EU:C:2016:100), и Sparkasse Allgäu (C-522/14), висящо пред Съда (вж. заключението на генералния адвокат Szpunar по дело Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786).

11 — Вж. решения Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, т. 43), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 29) и Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, т. 45).

(от лица от „данъчен клас I“ [12]), които вече са обложени с данък върху наследството в Германия при предходното придобиване по наследство, по отношение на последователните придобивания на „имущество в чужбина“, чието предходно придобиване е обложено с данък не в Германия, а в друга държава членка.

38. Преди да се направи заключение за евентуално наличие на ограничение на свободното движение на капитали, е уместно да се позовем на няколко често посочвани от страните решения на Съда, доколкото те се отнасят до германското законодателство в областта на данъка върху наследството.

39. В решение Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, т. 32) [13] Съдът приема, че „[в] настоящия случай, доколкото националните разпоредби, предмет на спора по главното производство, водят до това, че наследство, включващо земеделски и горски имот, който се намира в друга държава членка, подлежи в Германия на облагане с данък върху наследството в по-голям размер, отколкото този, който би бил дължим, ако включените в наследството имоти се намираха само на територията на Германия, те имат за последица ограничаването на движенията на капитали, като намаляват стойността на наследство, включващо такъв имот, който се намира извън територията на Германия“.

40. В решения Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, т. 25) и Комисия/Германия (C-211/13, EU:C:2014:2148, т. 43) от Съда отново е поискано да разгледа германската правна уредба на ErbStG, която, доколкото обвързва прилагането на облекчение върху облагаемата основа за съответния недвижим имот с мястото на пребиваване на наследодателя и на наследника към момента на смъртта, води до по-високо данъчно облагане на наследяването на такъв имот между чуждестранни лица в сравнение с наследяването, при което поне единият измежду наследодателя и наследника е местно лице, и съответно води до намаляване на стойността на наследството [14].

41. В тези дела държавата на пребиваване на наследодателя облага имуществото в чужбина с данък върху наследството в по-голям размер, отколкото този, който би бил дължим, ако включеното в наследството имущество се намираше само на територията на държавата членка на наследодателя [15] (като държавата облага и двете имущества), или изчислява по различен начин облекчението или облагаемата основа в случай на дарение на недвижим имот, разположен в Германия, в зависимост от това дали дарителят или надареният пребивават в Германия (като данък върху дарението се дължи и в двата случая) [16].

12 — Съгласно член 15, параграф 1 от ErbStG при наследяване роднините на наследодателя от „данъчен клас I“ са съпругът (съпругата) и небрачният партньор, децата и децата на съпруга/съпругата, низходящите на децата и децата на съпруга/съпругата, както и родителите и техните възходящи.

13 — Вж. *O'Shea*, T. ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules. — Tax Notes International, 11 February 2008, p. 468 et sq.; *Michel*, V. Impôt sur les successions et situation du bien imposé. — Europe, mars 2008, p. 16; *Leistentritt*, M. Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr. — European Law Reporter (ELR), 7-8/2008, p. 271 et sq.; *Kemmeren*, E. The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands. — ECJ — Recent Developments in Direct Taxation 2012, Linde Verlag, Wien, 2013, p. 147—164.

14 — Във връзка с ErbStG и неговата съвместимост с правото на Съюза вж. inter alia *Fraberger*, F. Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht. SWI, 1998, p. 30, *Tumpel*, M. Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer. SWI 2000, p. 2; *Fellner*, K. Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig? RdW 2005, p. 44; *Fellner*, K. Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig? SWK 2006, p. 57; *Fraberger*, F., *Burgstaller*, E. et *Haslinger*, K., Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer. taxlex 2007, p. 707, p. 715, и *Petritz*, M. ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen — Die Rs Jäger und Bauer. RdW 2008/125, стр. 174.

15 — Решение Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, т. 32) и заключение на генералния адвокат Mazák по дело Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, т. 35).

16 — Решения Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, т. 25) и Комисия/Германия (C-211/13, EU:C:2014:2148, т. 43).

42. В тези три решения Съдът заключава, че не съществува никаква обективна разлика между положението на лица, нито едно от които не пребивава в тази държава членка, и положението, при което поне едно от лицата пребивава в посочената държава, или още, между наследство, включващо имущество, което се намира в Германия, и такова, при което имуществото се намира в друга държава членка, тъй като размерът на данъка върху наследството, дължим за разположен в Германия недвижим имот, се изчислява в съответствие с ErbStG в зависимост едновременно от стойността на този имот и от личната връзка, която е съществувала между наследодателя и наследника. Нито един от тези два критерия обаче не зависи от мястото на пребиваване на страните или от мястото на разположение на имуществото. Следователно никаква обективна разлика между тези положения не може да направи различното им данъчно третиране съвместимо с Договора.

43. Някои страни посочват също решение Block (C-67/08, EU:C:2009:92), като германското правителство и правителството на Обединеното кралство смятат, че то е приложимо mutatis mutandis към настоящото дело. В делото, по което е постановено това решение, г-жа Block, която пребивава в Германия, е задължена да плати за придобито по наследство имущество, намиращо се в Испания, германския данък върху наследството, без да може да приспадне от него заплатения в Испания данък върху наследството, тъй като между Федерална република Германия и Кралство Испания не е сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане при наследяване.

44. В това дело Съдът прави заключение за липса на ограничение на движението на капитали, като приема, че юридическо двойно данъчно облагане като това в случая е резултат от паралелното упражняване от две държави членки на данъчната им компетентност.

45. Според мен настоящото дело се отличава от посочените по-горе решения.

46. От една страна, положението на юридическо двойно данъчно облагане, по което е постановено решение Block (C-67/08, EU:C:2009:92), се характеризира с липса на различно данъчно третиране, тъй като германското законодателство третира еднакво всички данъкоплатци. Вярно е, че г-жа Block би платила по-малко данъци, ако цялото ѝ имущество се намираше в Германия, но понасяното от нея неблагоприятно положение не се дължи на германското законодателство. То всъщност произтича от паралелното упражняване от две държави членки на тяхната данъчна компетентност [17].

47. От друга страна, за разлика от делата, по които са постановени решения Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) и Комисия/Германия (C-211/13, EU:C:2014:2148), настоящото дело се характеризира с липса на обективна сравнимост на положенията, а именно, това на данъчнозадължено лице, пребиваващо в Германия и наследяващо имущество, което през последните десет години е облагано с данък в Германия, и положението на друго данъчнозадължено лице, също пребиваващо в Германия и наследяващо имущество, което през същия период вече е облагано с данък, но в друга държава членка.

17 — Решения Kerckhaert и Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, т. 20) и Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, т. 26 и сл.).

48. Бих искал да представя тук някои съображения във връзка с този проблем на сравнимост, които фигурират в моето заключение по дело Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, т. 37—40):

„37. […] положението на местните и чуждестранните лица не е сходно, що се отнася до данъчната система на определена държава членка, ако тази държава членка няма правото или не упражнява правото си да облага чуждестранните лица [18].

38. Същото това изискване обяснява изразената от Съда презумпция в решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), според която „местата на стопанска дейност, намиращи се в друга държава членка […], не се намират в съпоставимо положение с местата на стопанска дейност в страната *от гледна точка на мерките, предвидени от държавата членка за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местно дружество*“ (курсивът е мой) [19].

39. Идеята не е нова. Така в решение Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) Съдът приема, че акционерите — физически лица, на чуждестранно за Обединеното кралство дружество майка не могат да се ползват от същия данъчен кредит както акционерите — физически лица, на дружество майка, установено в Обединеното кралство, за дивидентите, платени от дъщерни дружества, установени в Обединеното кралство, когато върху тези изнасяни към чужбина дивиденти не е събран никакъв британски данък. Съдът уточнява в решението си, че би било различно, ако по силата на спогодба за предотвратяване на избягването на двойното данъчно облагане или въз основа на едностранно решение Обединеното кралство бе запазило правото си да облага изнасяните към чужбина дивиденти с британски данък върху дохода.

40. С оглед на тези съображения Съдът приема, че член 49 ДФЕС и член 63 ДФЕС „допускат държава членка, при разпределяне на дивиденти от установено на нейна територия дружество да предоставя на дружествата — получатели на тези дивиденти, също установени в тази държава, данъчен кредит, съответстващ на дела от данъка върху разпределяната печалба, заплатен от разпределящото дружество, но не предоставя такъв кредит на дружествата получатели, които са установени в друга държава членка и които не подлежат на данъчно облагане за тези дивиденти в първата държава членка“ [20].

49. Моето заключение беше, че „тъй като не може да има данъчно предимство, след като няма правомощие за данъчно облагане[21], положението на дружество като Timac Agro не ми изглежда сходно с положението на дружество, установено в Германия, което притежава място на стопанска дейност в същата държава членка“[22] (т. 74 от посоченото заключение).

18 — Тази идея е потвърдена в точка 65 от решение Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), където се посочва: „щом Федерална република Германия изобщо не упражнява данъчна компетентност относно финансовия резултат на такова [чуждестранно] място на стопанска дейност, тъй като приспадането на загубите му вече не е разрешено в Германия, положението на място на стопанска дейност, намиращо се в Австрия, не е сходно с това на място на стопанска дейност, намиращо се в Германия, от гледна точка на мерките, предвидени от Федерална република Германия за предотвратяване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местно дружество“.

19 — Вж. точки 27 и 64 от решение Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

20 — Решение Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, т. 74). За по-нов случай, в който Съдът установява, че обективната разлика в положението произтича от това, че държава членка се е отказала да упражнява данъчните си правомощия по отношение на дивидентите, разпределени от дружества, които са местни лица в друга държава членка, вследствие на сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, вж. решение Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 80—82).

21 — Съгласно принципа, посочен в точка 24 от решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) и приложен преди това в решение Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Това заключение е валидно само за данъчната 1999 г. (втори преюдициален въпрос в делото, по което е постановено решение Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), тъй като за предходните години е имало упражняване на данъчни правомощия и следователно, сравнимост (първи преюдициален въпрос). В точка 28 от посоченото съдебно решение Съдът приема (като потвърждава моето заключение), че с предоставянето на чуждестранно място на стопанска дейност на същото предимство като на местните места на стопанска дейност е налице „приравняване“ и следователно сходни положения.

50. С други думи, решаващият критерий при определянето на обективната сравнимост на национални и трансгранични положения е наличието на правомощие за данъчно облагане на въпросната държава членка в двете положения [23].

51. Тези заключения са приложими към настоящото дело. Всъщност, както с основание подчертава германското правителство, в рамките на изцяло вътрешно положение всички сделки за придобиване, както предходната, така и последващата, спадат към германската данъчна компетентност. Обратно, в рамките на трансграничен случай като разглеждания в главното производство Федерална република Германия няма и не е имала правомощие за данъчно облагане на предходното придобиване, тъй като нейната данъчна компетентност се простира само върху второто придобиване. Следователно при упражняването на данъчната си компетентност, включващо прилагането на предвидените в член 27 от ErbStG намаления, Федерална република Германия не е задължена да взема предвид (предходни) придобивания, които не спадат към нейната данъчна компетентност.

52. С други думи, при налагане на данък върху наследството Федерална република Германия не дава предимство на националното имущество пред имуществото в чужбина, което също облага. В случая тя не облага имуществото в чужбина.

53. След като не е налице сравнимост на положенията, то различното данъчно третиране не представлява ограничение на свободното движение на капитали.

3. При условията на евентуалност: наличие на обосновка

54. В хипотезата, в която Съдът стигне до заключение за сравнимост на положенията и следователно за наличие на ограничение, смятам, че такова при всички положения би било обосновано с императивно съображение от общ интерес.

55. По-долу ще анализирам двете основания, посочени в писмените становища и в съдебното заседание, а именно, данъчната съгласуваност на германската система и необходимостта да се осигури балансирано разпределение на правомощието за данъчно облагане.

а) Данъчна съгласуваност

56. Съдът вече е приел, че необходимостта от запазване на съгласуваност на данъчната система може да обоснове ограничение на упражняването на гарантираните с Договора свободи на движение [24].

57. В тези рамки той изисква за едно и също данъчнозадължено лице и един и същ данък въпросната данъчна система да създаде пряка връзка между съответното данъчно предимство и определено данъчно задължение [25]. Ще разгледам тези три условия, като най-важното от тях е това за пряката връзка между данъчното предимство и данъчното задължение.

23 — Решения Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 24) и Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, т. 65).

24 — Решения Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, т. 21), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 43), Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793, т. 77), Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 78) и K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 71).

25 — Решения Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 44, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, т. 72), Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793, т. 71), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, т. 57) и K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 66).

i) Пряка връзка между съответното данъчно предимство и определено данъчно задължение

58. С приемането на член 27 от ErbStG германският законодател е предвидил от съображения за справедливост мярка, съгласно която германската държава се отказва от част от данъка върху наследството, който ѝ е дължим вследствие на придобиване, на основание, че вече е събрала данък върху наследството за същото имущество при предходно придобиване, осъществено през последните десет години, като намалението е регресивно според броя изминали години.

59. Като предвижда намаляване на данъка върху наследството при второто придобиване, член 27 от ErbStG цели частично избягване на двойно данъчно облагане в Германия на имущество, предавано по наследство в близки времеви граници. Това двойно данъчно облагане в Германия, разбира се, може да се осъществи само ако вече е имало първо облагане в Германия.

60. С други думи и както изтъкват испанското правителство и правителството на Обединеното кралство, данъчното предимство, свързано с намалението, е предназначено да компенсира данъчното задължение, установено при предходното придобиване. Това предимство е свързано с факта, че облагането на първото придобиване в Германия е намалило стойността на второто.

61. Ето защо се присъединявам към становището на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд), който посочва в акта за преюдициално запитване, че „има връзка между данъчната тежест (чрез облагането на предходното придобиване по наследство) с намаляването на данъка (при облагането на последващото придобиване по наследство)“ [26].

62. В това отношение е възможно да се направи паралел между настоящото дело и делата, по които са постановени решения Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793) и Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. В унгарското право се удържа пропорционален данък върху покупката на унгарски недвижими имоти, предназначени за основно жилище, като вече заплатеният при първата покупка данък се приспада от дължимия за втората покупка (и така нататък), така че да се облага само разликата в цената (донякъде подобно на данъка върху добавената стойност (ДДС). Обратно, в случай на първа покупка, осъществена в друга държава членка, унгарският данък се налага върху цялата цена на второто закупуване в Унгария. Макар Съдът да преценява, че е налице пречка, той също така посочва, че тази пречка е обоснована със съгласуваността на унгарската данъчна система, доколкото съществува връзка между данъчното предимство, предоставяно при втората покупка, и първоначалното данъчно задължение [27].

64. Съдът възприема същите съображения в произнесеното същия ден решение Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793) по повод на сравнима белгийска система. В точка 73 от посоченото решение той постановява, че „[т]рябва да се отбележи, че тъй като Кралство Белгия няма никакво право да обложи с данък сделката по покупко-продажба, извършена по-рано в друга държава членка от лицата, които решават да установят новото си основно жилище във Фламандския регион, структурата на това данъчно предимство отразява симетрична логика“ [28].

26 — В своето заключение по дело Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, т. 71) генералният адвокат Mengozzi говори за „пряка и логична връзка“.

27 — Вж. *Steichen*, A. Précis de droit fiscal communautaire. Éditions Saint Paul, 2015, p. 90.

28 — На основата на това съображение Съдът би могъл да стигне до заключение, че въпросните положения не са сравними. Вж. по аналогия решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 42). Отбелязвам обаче, че Съдът е можел да заключи в тези дела, че всъщност положенията не са сравними, което изключва наличието на ограничение на свободното движение на хора и прави безполезен прегледа на евентуални обосновки (вж. по-горе моето заключение по главното искане).

65. В случая първият данък върху наследството в Австрия е намалил стойността на второто наследство, а не на заплатения в Германия данък върху наследството. Процентното намаление на германския данък върху наследството, наложен при второ наследяване, се осъществява само защото това намаление е свързано с размера, който вече е бил обложен с данък върху наследството при първото придобиване. Дължимият данък върху двете наследства се налага върху едно и също имущество, поне като стойност, ако не във физическо изражение, независимо че физическата идентичност на имуществото очевидно има много по-голям шанс да бъде установена, ако периодът от време между двете придобивания е кратък.

ii) Предимството и задължението трябва да се отнасят до един и същ данък.

66. Това условие [29] очевидно е изпълнено в случая, тъй като и предимството, и задължението се отнасят до данъка върху наследството.

iii) Да е засегнато едно и също данъчнозадължено лице

67. Това условие рядко се изисква само по себе си [30]. Съдът дори посочва, че последните две условия, „в случая, едно и също данъчнозадължено лице и едно и също данъчно облагане, са достатъчни [за някои решения], за да се установи наличието на такава връзка“ [31], а именно връзката между данъчно предимство и данъчно задължение.

68. В решение Комисия/Белгия (C-250/08, EU:C:2011:793) Съдът, след като установява наличието на връзка между данъчно предимство и данъчно задължение, добавя в точка 75, че „[в]същност става въпрос, от една страна, за едно и също данъчнозадължено лице, което вече е платило разглеждания данък и което има право на приспадането, и от друга страна, за предимство, предоставено в рамките на едно и също данъчно облагане“. Сякаш тези елементи представят пряката връзка, установена в точка 71 от посоченото решение, като единственото условие, което позволява да бъде приета обосновката, основана на данъчната съгласуваност.

69. В настоящото дело, независимо че пряката връзка е ясно установена, отбелязвам, че данъчнозадълженото лице, което трябва да плати данъка върху наследството за второто придобиване, очевидно не е данъчнозадълженото лице за данъка върху наследството за първото придобиване, тъй като последното неизбежно е починало.

70. Като се има предвид това, предлагам на Съда да тълкува гъвкаво това условие, както вече е предложил генералният адвокат Kokott в своето заключение по дело Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), в което тя посочва, че „също така е възможно по изключение да съществува връзка, обосноваваща данъчната съгласуваност, когато тежест, наложена на данъчнозадължено лице, е компенсирана с облекчение за друго данъчнозадължено лице“ [32].

71. Два фактора ми дават основание да смятам, че в случая са налице изключителни обстоятелства. Първо, правната уредба е насочена към един и същ обект на облагане с данък върху наследството. В настоящото дело се касае за имуществото на дъщерята на г-жа Feilen, наследено от майката и което преминава към г-н Feilen след смъртта на последната.

29 — Вж. решения Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, т. 40), Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, т. 57) и Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, т. 36).

30 — Решения Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, т. 35) и Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, т. 36).

31 — Решение K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 70).

32 — Точка 61. Вж. *Hintsanen*, L. et *Pettersson*, K. The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case. IBFD, avril 2006, p. 130, p. 132 et sq. („rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief“).

По-нататък, макар данъчнозадължените лица да са различни, те по необходимост са членове на едно семейство, тъй като целта на германското законодателство очевидно е да отчита факта, че имущество, което преминава от едно към друго поколение между близки роднини, обикновено подлежи отново на облагане с данък върху наследството едва след определен период от време. Всъщност, германското законодателство цели да се избегне от фактическа, ако не от правна страна, възможността едно и също имущество в кратки срокове да бъде намалено от второ непропорционално данъчно облагане. Съдът обаче е постановил, че съгласуваността на данъчната система (и по-специално, наличието на пряка връзка между предимство и задължение) следва да се преценява с оглед на целта на разглежданата правна уредба [33].

72. Освен това и в допълнение отбелязвам, че целта на разглежданата правна уредба не би била непременно достигната чрез разширяване на приложното поле на германското намаление до положение като това по главното производство, в което данъкът върху наследството е платен в друга държава членка за предходно наследяване между близки роднини през последните десет години.

73. Както посочва правителството на Обединеното кралство, всъщност е възможно другата държава членка да прилага значително по-нисък данък върху наследството от германския данък. Ако Федерална република Германия имаше задължението да предоставя въпросното намаление само на основание, че в друга държава членка през последните десет години е платен данък върху наследството за същото имущество, то Федерална република Германия би могла да бъде задължена да предостави за второто наследство намаление, надхвърлящо размера на наложения върху първото наследство данък.

б) Запазване на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане

74. Ограничението на свободното движение на капитали може да бъде обосновано и с необходимостта от запазване на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане [34].

75. Признавам, че имам известни затруднения да определя с точност параметрите на тази обосновка, която ми се струва с донякъде особен статут в практиката на Съда.

76. Първо, това е последната от приетите от Съда обосновки, подкрепящи в областта на прякото данъчно облагане мярка, която ограничава или засяга някоя от основните свободи на движение.

77. Тя е и единствената, която е приета от Съда, след като никога не е била посочвана от никоя страна, поне под тази форма; това става в решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 43 и сл.).

78. Първоначално Съдът приема да я взема предвид само ако тя се явява в преписката едновременно с още две обосновки, а именно необходимостта от борба срещу избягването на данъци и необходимостта да се избегне рискът данъчнозадълженото лице да се възползва два пъти от едно и също предимство.

33 — Решения Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 44 и цитираната съдебна практика) и K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 69).

34 — Вж. решение Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2015:50, т. 24), което препраща към решения Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 51), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 51, 57 и 60) и A (C-123/11, EU:C:2013:84, т. 46). Вж. също решение X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 28 и сл.).

79. Впоследствие Съдът вече изисква само съчетание между първите два довода (решение Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, по-специално т. 60), след което приема в решение X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 28 и сл.), че запазването на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане може само по себе си да служи като обосновка.

80. На равнището на определяне на тази обосновка много решения на Съда позволяват на държавите членки да възпрепятстват възможността данъчнозадължените лица да избират измежду няколко национални данъчни системи, което би засегнало правото на държава членка да упражнява своята данъчна компетентност [35]:

— касае се за законното предотвратяване на „loss shopping“ в решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), където впрочем доказателството, че Marks & Spencer не е имало никакъв избор измежду няколко национални данъчни системи, за да приспадне в тях загубите на своите чуждестранни дъщерни дружества, дава основание на Съда да обяви британското законодателство за непропорционално (по-специално т. 53 и сл.),

— такъв е случаят в решение Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), в което е можело да има такъв избор за данъчнозадълженото лице за приспадане на финансови преводи в рамките на група дружества,

— такъв е случаят и в решение Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 52), в което данъчнозадълженото лице има „възможност да избира дали загубите на споменатия постоянен обект да се отчитат в държавата членка, в която се намира неговото седалище, или в друга държава членка“ [36],

— също такъв е случаят и в решение Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), в точка 39 от което Съдът отбелязва, че „въпросът за отчитането на печалбите и загубите на дружествата, принадлежащи към въпросната група, се поставя единствено за дружествата, които са местни за една-единствена държава членка“ и за „отчитането на загуби, регистрирани в една и съща държава членка“. Поради липса на избор между няколко национални данъчни системи балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане не е прието като обосновка,

— такъв е случаят и в решение SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), в точка 63 от което Съдът посочва, че „тъй като според избора, направен от дружествата, които се намират в отношение на взаимозависимост, държавата членка на предоставящото необичайните или безвъзмездни предимства дружество, в качеството си на държава, за която това дружество е местно лице, би била принудена да се откаже от правото си да облага неговите доходи евентуално в полза на държавата членка по седалището на дружеството бенефициер“,

— отново е такъв случаят в решение X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), в което Кралство Нидерландия обосновава своето законодателство, възпрепятстващо дадено дружество да избира дали да образува данъчна единица със своето чуждестранно дъщерно дружество, както и впрочем да разпуска също така свободно следващата година тази единица в зависимост от предимствата, които му се предоставят от едната или от другата национална данъчна система, по мястото на стопанска дейност на дружеството майка или по това на дъщерното дружество. „[В]сяко разширяване на приложното поле на това предимство [тоест, създаване на данъчна единица] към трансгранични ситуации би имало за последица […] да се

35 — В решение Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, т. 55) Съдът говори за „прехвърляне на нормално подлежащи на облагане в една от тези държави членки доходи в другата от тях“.

36 — Липсата на възможност за избор между различни национални системи обосновава отказа на Съда да приеме обосновката, изведена от балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане в решение A (C-123/11, EU:C:2013:84, т. 48—55).

разреши на дружествата майки да *избират свободно* държавата членка, в която да се вземат предвид загубите на чуждестранното им дъщерно дружество“ (курсивът е мой, т. 41 от посоченото решение),

— и накрая, такъв е случаят в цялата практика на Съда относно данъците на изхода, като се започне от решение National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), в което основната хипотеза очевидно е тази за избора на данъчнозадължено лице да избегне данък върху увеличението на стойността на активите, като премести мястото си на установяване за данъчни цели в друга страна, в която този данък не съществува или е по-нисък.

81. Ако определението на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане винаги е основано на тази възможност, с която би разполагало данъчнозадълженото лице да избере една национална данъчна система пред друга, не виждам как то би могло да бъде приложено в случая. Нито г-н Feilen, нито майка му са имали възможност да прехвърлят от Австрия към Германия или от Германия към Австрия данъчната компетентност за облагане на едното или на другото от въпросните наследства. Освен това в случая изобщо не става дума Федерална република Германия да може да загуби в полза на Република Австрия някаква част от своето правомощие за данъчно облагане.

82. Освен това Съдът често е отказвал да обоснове балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане, когато, както в решение Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), се разглежда само една данъчна система:

— такъв е случаят в решение Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, т. 59), в което Съдът постановява, че „когато държава членка избере да не облага дружествата получатели, които са установени на нейната територия, във връзка с този тип доходи, тя не може да се позове на необходимостта от гарантиране на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, за да обоснове облагането на дружествата получатели, които са установени в друга държава членка“, и в решение Santander Asset Management SGIIC и др. (C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 48), в което той преценява, че „[к]огато […] държава членка избере да не облага ПКИПЦК, местни лица, които получават дивиденти с национален произход, тя не може да се позове на необходимостта от гарантиране на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, за да обоснове облагането на получаващите такива приходи ПКИПЦК, чуждестранни лица“ [37],

— в своето решение Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, т. 43) Съдът постановява, че „[с]ам по себе си доводът, основан на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, не би могъл да обоснове системния отказ на една държава членка да предостави данъчно предимство на местно дружество майка, поради това че то развива стопанска дейност с транснационален характер, която не може да доведе незабавно до данъчни приходи в нейна полза“,

— същото съображение се открива в решение Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, т. 29), в което Съдът преценява, че „тази разлика в третирането се отнася единствено до дивидентите с произход от чужбина, получени от местни дружества майки, поради което е засегнат данъчният суверенитет *само на една държава членка*“ (курсивът е мой).

37 — Вж. също решения Комисия/Белгия (C-387/11, EU:C:2012:670, т. 76—79) и Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 99).

83. От разглеждането на тези решения, в които необходимостта от запазване на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане не е приета като обосновка на ограничителна данъчна мярка, не намирам никакво основание тя да бъде приета в разглежданата тук преписка, където се разглежда само германската данъчна система, която е напълно чужда на първото наследяване и е приложима само към второто.

84. Същевременно в някои решения, и по-специално решения Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) и Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), независимо че Съдът не приема в тях въпросната обосновка, той изглежда я определя по-широко като „съхраняване на симетрията между правото да се облагат печалбите и възможността за приспадане на загубите“ (решение Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, т. 24), като същият израз фигурира и в решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 32 и сл.).

85. Въз основа на тази много по-широка представа, която вече не изисква данъчнозадълженото лице да има възможност за „избор“ на една или друга данъчна система, би могло и в настоящия случай да се твърди, че след като Федерална република Германия изобщо не е имала данъчната компетентност да облага първото наследство, тя очевидно няма никакво задължение да го отчита при второто. Смятам обаче, че подобно разсъждение се вписва по-логично при преценката за сравнимост на положенията, както направих по-горе, преди да разгледам обосновките.

86. Може още да се изтъкне, че през 2004 г., когато майката е сънаследник на дъщеря си, и през 2007 г., когато жалбоподателят наследява майка си, разпоредбите на спогодбата от 4 октомври 1954 г. между Федерална република Германия и Република Австрия за избягване на двойното данъчно облагане при наследяване още са били приложими. В тази спогодба двете държави членки се споразумяват за подходящо разпределение на техните правомощия за данъчно облагане. Съгласно член 5, параграф 1 от тази спогодба правомощието за облагане на наследство принадлежи на държавата членка, в която наследодателят е пребивавал към момента на смъртта си, доколкото не се касае за недвижими имоти или имущество на предприятие.

87. Така Република Австрия е имала правото да обложи придобиването от майката на наследството от дъщеря си, като се има предвид, че дъщерята е пребивавала в Австрия към момента на смъртта си през 2004 г. Федерална република Германия е имала правото да обложи придобиването на наследството от майката, като се има предвид, че последната е пребивавала в Германия през 2007 г. Това ясно и подходящо разпределение на правомощието за данъчно облагане би било поставено под въпрос, ако Федерална република Германия беше задължена да оттегли частично своето правомощие за данъчно облагане по отношение на втората сделка за придобиване през 2007 г. и следователно да намали данъка върху наследството на основание, че Република Австрия е упражнила своето правомощие за данъчно облагане върху наследството от дъщерята през 2004 г.

88. Като се има предвид това, дали Федерална република Германия наистина търси „балансирано“ разпределение на правомощията за данъчно облагане? Не се ли касае по-скоро чисто и просто за прилагане на (обикновено) разпределение на данъчната компетентност между Федерална република Германия и Република Австрия, осъществено в известен смисъл преди упражняването на данъчната компетентност, като впрочем доказателство за това е, че разпределението на данъчната компетентност може да се извърши въз основа на критерии за привързване, които обичайно могат да дадат основания за дискриминация или за ограничения,

като гражданство или пребиваване (вж. решение Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. В заключение, ако тук действително е налице прилагане от Федерална република Германия и от Република Австрия на договореното между тях разпределение на данъчната компетентност, не смятам, че е необходимо да се говори за (балансирано) разпределение на правомощията за данъчно облагане, за да се направи заключение, че (германското) законодателство като разглежданото в главното производство не е несъвместимо с правото на Съюза.

V – Заключение

90. Поради тези причини предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, поставен от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд), по следния начин:

„Свободата на движение на капитали, установена в член 63, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 65 ДФЕС, допуска правна уредба на държава членка, съгласно която данъкът върху наследството се намалява при придобиване на имущество по наследство от лица от определен данъчен клас, когато наследството включва имущество, което през последните десет години преди наследяването вече е било придобивано по наследство от лица от същия данъчен клас, като предходното придобиване е било обложено с данък върху наследството в тази държава членка, но намаляването на данъка е изключено, ако предходното придобиване е било обложено с данък върху наследството в друга държава членка“.

38 — Точка 71 от решение F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) потвърждава това съображение по следния начин: „след като се е отказала [в тези спогодби за избягване на двойното данъчно облагане] от упражняване на правомощията си за облагане на даренията в полза на лица, които пребивават в тези две други държави членки, Република Австрия не може да облага фондациите, предоставящи дарения на тези лица, с мотива че последните не с[е] обхващат от компетентността ѝ в данъчната област, и да се позовава на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане. Следователно тази държава членка свободно е приела разпределението на данъчните правомощия, произтичащо от самите разпоредби на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, които е сключила съответно с Кралство Белгия и с Федерална република Германия“.