ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MELCHIOR WATHELET
της 17ης Μαρτίου 2016[1]

Υπόθεση C-123/15

Max-Heinz Feilen
κατά
Finanzamt Fulda

[αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία)

«για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως] — Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Φόρος κληρονομίας — Κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους προβλέπουσα μείωση του φόρου κληρονομίας όταν στα κληρονομιαία περιλαμβάνεται περιουσιακό στοιχείο το οποίο κληρονομήθηκε κατά την προηγούμενη δεκαετία και επί του οποίου επιβλήθηκε φόρος κληρονομίας στο ίδιο κράτος μέλος — Περιουσιακό στοιχείο που κληρονομήθηκε και φορολογήθηκε σε άλλο κράτος μέλος»

1. Η κρινόμενη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως την οποία υπέβαλε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ. Υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του M.-H. Feilen και της Finanzamt Fulda (φορολογικής αρχής της πόλεως Fulda) και αφορά την απόρριψη από τη φορολογική αρχή αιτήσεως του M.-H. Feilen για μείωση του φόρου κληρονομίας που επιβλήθηκε στην κληρονομία της μητέρας του.

I – Το νομικό πλαίσιο

A – *Το δίκαιο της Ένωσης*

2. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ[2] προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών, με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων. Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος Ι.»

3. Στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361 όπου απαριθμούνται οι κινήσεις κεφαλαίων περιλαμβάνονται, στην κατηγορία XI με τίτλο «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», οι κληρονομίες.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5).

Β – *Το γερμανικό δίκαιο*

4. Οι διατάξεις του Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών)[3], όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2007, έχουν ως εξής.

5. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του ErbStG οι κληρονομίες διέπονται από τον εν λόγω νόμο ως φορολογητέες πράξεις.

6. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, του ErbStG, φορολογική υποχρέωση υφίσταται:

«1. [σ]τις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, αν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του […] ή ο αποκτών κατά τον χρόνο του γενεσιουργού της φορολογικής υποχρεώσεως γεγονότος είναι κάτοικοι ημεδαπής, για το σύνολο της μεταβιβαζόμενης περιουσίας. Κάτοικοι ημεδαπής θεωρούνται:

a) τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στην ημεδαπή,

[…]

3. [σ]ε όλες τις άλλες περιπτώσεις, για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων συγκαταλεγομένων στην εγχώρια περιουσία κατά την έννοια του άρθρου 121 του νόμου για τις αποτιμήσεις (Bewertungsgesetz).»

7. Το άρθρο 15 του ErbStG καθορίζει τις φορολογικές κατηγορίες. Η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού έχει ως εξής:

«Ανάλογα με την προσωπική σχέση του αποκτώντος προς τον κληρονομούμενο ή τον δωρητή, διακρίνονται οι ακόλουθες τρεις φορολογικές κατηγορίες:

Φορολογική κατηγορία I:

1. ο σύζυγος και ο σύντροφος,

2. τα τέκνα, καθώς και τα τέκνα του συζύγου.»

3 — Διατάξεις που περιλαμβάνονται στο κείμενο του εν λόγω νόμου ο οποίος δημοσιεύθηκε στις 27 Φεβρουαρίου 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, σ. 378) και τροποποιήθηκε πλέον πρόσφατα με τον συνοδευτικό νόμο του προϋπολογισμού (Haushaltsbegleitgesetz) της 29ης Δεκεμβρίου 2003 (*Bundesgesetzblatt* I, σ. 3076, στο εξής: ErbStG).

8. Όσον αφορά τη μείωση του φόρου κληρονομίας, το άρθρο 27 του ErbStG προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Όταν πρόσωπα που εμπίπτουν στη φορολογική κατηγορία I αποκτούν λόγω κληρονομικής διαδοχής περιουσιακό στοιχείο το οποίο, κατά τη δεκαετία που προηγήθηκε της εν λόγω κτήσεως, είχε αποτελέσει το αντικείμενο κληρονομικής διαδοχής υπέρ προσώπων που εμπίπτουν στην ίδια φορολογική κατηγορία, με καταβολή φόρου κληρονομίας δυνάμει του παρόντος νόμου, το ποσό του καταβλητέου φόρου μειώνεται κατά τα ακόλουθα ποσοστά, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 3:

%	Διάστημα μεταξύ των δύο χρονικών σημείων γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως
50	μικρότερο του έτους
45	μεγαλύτερο του έτους, αλλά μικρότερο των δύο ετών
40	μεγαλύτερο των δύο ετών, αλλά μικρότερο των τριών ετών
35	μεγαλύτερο των τριών ετών, αλλά μικρότερο των τεσσάρων ετών
30	μεγαλύτερο των τεσσάρων ετών, αλλά μικρότερο των πέντε ετών
25	μεγαλύτερο των πέντε ετών, αλλά μικρότερο των έξι ετών
20	μεγαλύτερο των έξι ετών, αλλά μικρότερο των οκτώ ετών
10	μεγαλύτερο των οκτώ ετών, αλλά μικρότερο των δέκα ετών

(2) […]

(3) Η μείωση της παραγράφου 1 δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των οριζόμενων στην παράγραφο 1 ποσοστών επί του φόρου κληρονομίας τον οποίο κατέβαλε ο προηγούμενος κληρονόμος για την κτήση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου.»

II – Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9. Ο M.-H. Feilen, ο οποίος κατοικεί στη Γερμανία, είναι ο μόνος κληρονόμος της μητέρας του που αποβίωσε το 2007 στο ίδιο κράτος μέλος, όπου βρισκόταν και η τελευταία κατοικία της. Η κληρονομία της μητέρας του M.-H. Feilen αποτελείτο κατά κύριο λόγο από τη μερίδα της στην κληρονομία της κόρης της που είχε αποβιώσει το 2004 στην Αυστρία, όπου κατοικούσε και η μητέρα μέχρι τον θάνατο της κόρης της. Δεδομένου ότι η διανομή της κληρονομίας της κόρης πραγματοποιήθηκε στην Αυστρία μόνο μετά τον θάνατο της μητέρας, ο φόρος για την εν λόγω κληρονομική διαδοχή, ύψους 11 961,91 ευρώ, καταβλήθηκε από τον M.-H. Feilen.

10. Στη φορολογική δήλωση για την κληρονομική διαδοχή της μητέρας του, την οποία υπέβαλε στη Γερμανία, ο M.-H. Feilen, αφενός, περιέλαβε τους φόρους κληρονομίας που κατέβαλε στην Αυστρία στο παθητικό της κληρονομίας, ενώ, αφετέρου, ζήτησε μείωση του γερμανικού φόρου κληρονομίας δυνάμει του άρθρου 27 του ErbStG. Με πράξη που εξέδωσε στις 28 Οκτωβρίου 2009, η φορολογική αρχή της Fulda δέχθηκε να εκπέσει από τη βάση υπολογισμού του φόρου τον φόρο κληρονομίας που είχε καταβληθεί στην Αυστρία, αλλά απέρριψε το αίτημα μειώσεως του φόρου κληρονομίας.

11. Το Finanzgericht (φορολογικό πρωτοδικείο) απέρριψε την προσφυγή του M.-H. Feilen κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής της Fulda κυρίως με την αιτιολογία ότι το άρθρο 27, παράγραφος 1, του ErbStG προϋπέθετε την ύπαρξη προγενέστερης κτήσεως λόγω κληρονομικής διαδοχής που έχει φορολογηθεί βάσει του νόμου αυτού και ότι, εν προκειμένω, δεν υπήρχε τέτοια κτήση, διότι η προγενέστερη κτήση από τη μητέρα της περιουσίας της κόρης της δεν είχε υποβληθεί

σε φόρο κληρονομίας στη Γερμανία [4].

12. Το αιτούν δικαστήριο, ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αίτηση αναιρέσεως, εκφράζει αμφιβολίες όσον αφορά τη συμβατότητα του άρθρου 27 του ErbStG με το δίκαιο της Ένωσης.

13. Επισημαίνει, πρώτον, ότι η περιέλευση της κληρονομίας στον αναιρεσείοντα της κύριας δίκης είναι δυνατό να εμπίπτει στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Πράγματι, η κληρονομική διαδοχή, εφόσον συνίσταται στη μεταβίβαση προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα της περιουσίας που κατέλιπε ο θανών, εμπίπτει στην κατηγορία XI του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361 και, κατά συνέπεια, συνιστά κίνηση κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, με την εξαίρεση των περιπτώσεων όπου τα συστατικά στοιχεία τους είναι συγκεντρωμένα εντός ενός και μόνον κράτους μέλους [5]. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η περιέλευση της κληρονομίας στον M.-H. Feilen δεν πρέπει να θεωρηθεί ως πράξη αμιγώς εσωτερικής φύσεως, διότι ο M.-H. Feilen απέκτησε την περιουσία της μητέρας του η οποία αποτελείτο κατά κύριο λόγο από τη μερίδα της στην κληρονομία της κόρης της στην Αυστρία, δηλαδή από αλλοδαπά περιουσιακά στοιχεία.

14. Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η απόρριψη του αιτήματος μειώσεως του φόρου κληρονομίας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 1, του ErbStG είναι δυνατό να συνιστά περιορισμό της κινήσεως κεφαλαίων, καθόσον συνεπάγεται μείωση της αξίας της κληρονομίας στην οποία περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε αλλοδαπό φόρο κληρονομίας [6]. Εντούτοις, εκφράζει αμφιβολίες ως προς το σημείο αυτό, λαμβανομένης υπόψη της αποφάσεως Block (C-67/08, EU:C:2009:92), με την οποία κρίθηκε, σε περίπτωση διπλής φορολογήσεως, ότι ο ErbStG δεν συνεπάγεται περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων, διότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν το φορολογικό τους σύστημα στα διάφορα φορολογικά συστήματα των λοιπών κρατών μελών και διατηρούν κάποιο περιθώριο αυτονομίας στον τομέα αυτόν, με την επιφύλαξη του δικαίου της Ένωσης.

15. Τρίτον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί ενδεχομένως να δικαιολογηθεί. Στο πλαίσιο αυτό, διερωτάται, αφενός, αν το άρθρο 27, παράγραφος 1, του ErbStG προβλέπει διαφορετική μεταχείριση επιτρεπόμενη δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ ή αυθαίρετη δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ και αφετέρου, αν ο περιορισμός τον οποίο συνεπάγεται η εν λόγω διάταξη δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, ο οποίος έγκειται στη διαφύλαξη της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος.

16. Υπό τις συνθήκες αυτές το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κατ' άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ η ρύθμιση κράτους μέλους κατ' εφαρμογήν της οποίας, σε περίπτωση κτήσεως αιτία θανάτου από πρόσωπα που υπάγονται σε συγκεκριμένη φορολογική κατηγορία, ο φόρος κληρονομίας μειώνεται εφόσον η κληρονομία περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία που αποτέλεσαν το αντικείμενο κληρονομικής διαδοχής υπέρ προσώπων της ιδίας φορολογικής κατηγορίας εντός της τελευταίας δεκαετίας που προηγείται της κτήσεως αιτία θανάτου και για την προγενέστερη αυτή απόκτηση έχει επιβληθεί φόρος κληρονομίας σε αυτό το κράτος μέλος, ενώ ο φόρος κληρονομίας δεν μειώνεται όταν για την προγενέστερη απόκτηση έχει επιβληθεί φόρος κληρονομίας σε άλλο κράτος μέλος;»

4 — Κατά τον χρόνο του θανάτου της κόρης, η μητέρα και η κόρη δεν ήταν κάτοικοι Γερμανίας υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του ErbStG, ενώ η κληρονομιαία περιουσία της κόρης αποτελείτο αποκλειστικά από στοιχεία αλλοδαπής περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 3, του ErbStG (σε αντιδιαστολή προς την «εγχώρια» περιουσία).

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

6 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-211/13, EU:C:2014:2148, σκέψη 41).

III – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

17. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν ο M.-H. Feilen, η Γερμανική και η Ισπανική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Όλοι οι διάδικοι, πλην της Ισπανικής Κυβερνήσεως, αγόρευσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 27ης Ιανουαρίου 2016.

IV – Εκτίμηση

Α – *Συνοπτική παρουσίαση των παρατηρήσεων των διαδίκων*

18. Ο M.-H. Feilen προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει καταφατική απάντηση στο ερώτημα. Διαπιστώνει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η κληρονομική διαδοχή εμπίπτει ασφαλώς στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων. Εξάλλου, εκτιμά ότι η κατάσταση της διαφοράς της κύριας δίκης δεν είναι συγκρίσιμη με εκείνη την οποία αφορούσε η απόφαση Block (C-67/08, EU:C:2009:92), διότι εν προκειμένω δεν υπάρχει παράλληλη φορολογία που να δημιουργεί σωρευτικό αποτέλεσμα, αλλά απλώς σύνδεση της προγενέστερης κληρονομικής διαδοχής με κράτος μέλος. Υποστηρίζει, επίσης, ότι ο περιορισμός δεν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, συγκεκριμένα τη διαφύλαξη της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος, διότι δεν υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος (της μειώσεως του φόρου κληρονομίας) και μειονεκτήματος (της φορολογήσεως της προγενέστερης κληρονομικής διαδοχής). Ο λόγος μειώσεως του φόρου κληρονομίας δεν είναι ότι εισπράχθηκαν προηγουμένως εθνικά φορολογικά έσοδα.

19. Αντιθέτως, η Γερμανική Κυβέρνηση προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει αρνητική απάντηση στο ερώτημα.

20. Φρονεί ότι η επίδικη εθνική διάταξη δεν συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων, διότι η μείωση της αξίας της κληρονομίας η οποία αποτελείται από αλλοδαπά περιουσιακά στοιχεία δεν οφείλεται στην εφαρμογή τής εν λόγω διατάξεως και, κατά συνέπεια, σε φορολογία στη Γερμανία, αλλά στην παράλληλη άσκηση από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και από τη Δημοκρατία της Αυστρίας της φορολογικής τους αρμοδιότητας. Κατά συνέπεια, η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η λύση που ακολουθήθηκε με την απόφαση Block (C-67/08, EU:C:2009:92) μπορεί να μεταφερθεί εν προκειμένω υπό την έννοια ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν υποχρεούται να προσαρμόσει το φορολογικό της σύστημα προκειμένου να συνυπολογίσει τον φόρο κληρονομίας που καταβλήθηκε σε άλλα κράτη μέλη, ακόμα και αν αυτό συνεπάγεται τη διπλή φορολόγηση κληρονομίας.

21. Επικουρικώς, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η προβαλλόμενη διάκριση που εισάγεται με το άρθρο 27, παράγραφος 1, του ErbStG μεταξύ προγενέστερης κληρονομικής διαδοχής που φορολογείται στη Γερμανία και προγενέστερης φορολογικής διαδοχής που φορολογείται σε άλλο κράτος μέλος δεν οδηγεί σε απαγορευόμενες δυσμενείς διακρίσεις, εφόσον οι εθνικές και οι διασυνοριακές καταστάσεις δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες, διότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έχει την ίδια φορολογική αρμοδιότητα και στις δύο περιπτώσεις.

22. Η Ισπανική Κυβέρνηση προτείνει επίσης να δοθεί αρνητική απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα. Υπογραμμίζει την ύπαρξη επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος που δικαιολογεί τη διάκριση στην οποία προβαίνει το άρθρο 27 του ErbStG όσον αφορά τον τόπο φορολογήσεως της κληρονομίας και, συγκεκριμένα, της ανάγκης να διαφυλαχθεί η συνοχή του γερμανικού φορολογικού συστήματος.

23. Την ίδια άποψη υποστηρίζει και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία φρονεί ότι η επίδικη γερμανική νομοθεσία δεν προκαλεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, διότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν επέβαλε στην αλλοδαπή περιουσία της μητέρας του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης υψηλότερο φόρο από αυτόν που επιβάλλει στα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται αποκλειστικά στη Γερμανία. Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η νομοθεσία αυτή επιβάλλει υψηλότερο φόρο κληρονομίας μόνον αν για τα περιουσιακά στοιχεία, όπου και αν βρίσκονται αυτά, δεν έχει καταβληθεί κατά την προηγούμενη δεκαετία γερμανικός φόρος κληρονομίας. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονεί ότι η κρινόμενη υπόθεση είναι ανάλογη με την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Block (C-67/08, EU:C:2009:92), διότι η διπλή φορολογία είναι το αποτέλεσμα της παράλληλης ασκήσεως από δύο κράτη μέλη της φορολογικής τους αρμοδιότητας.

24. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει επίσης ότι ο υποτιθέμενος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δικαιολογείται λόγω της ανάγκης διαφυλάξεως της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος, ακολουθώντας έτσι την ίδια άποψη με τις λοιπές κυβερνήσεις όσον αφορά την ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ φορολογικού πλεονεκτήματος και μιας συγκεκριμένης φορολογικής επιβαρύνσεως.

25. Η Επιτροπή προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει καταφατικά στο υποβληθέν ερώτημα.

26. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 27 του ErbStG θεσπίζει περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων διότι, ευνοώντας τις διαδοχικές κτήσεις «εγχώριου» περιουσιακού στοιχείου που έχει φορολογηθεί στη Γερμανία, συμβάλλει στη μείωση της αξίας κληρονομίας προερχόμενης από άλλο κράτος μέλος[7]. Λόγω του ότι η εν λόγω κληρονομία υπόκειται σε βαρύτερη φορολογία από ό,τι «εγχώριο» περιουσιακό στοιχείο, η πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλο κράτος μέλος, η διατήρησή τους εκεί και η μεταβίβασή τους σε κληρονόμο στη Γερμανία φαίνεται να είναι λιγότερο συμφέρουσα τόσο για τον αποβιώσαντα όσο και για τον κληρονόμο. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η λύση που ακολουθήθηκε με την απόφαση Block (C-67/08, EU:C:2009:92) δεν είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά των δύο υποθέσεων δεν είναι συγκρίσιμα.

27. Τέλος, η Επιτροπή φρονεί ότι το επίδικο μέτρο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ. Δεν υφίσταται αντικειμενικώς κάποια διαφορά καταστάσεως ικανή να δικαιολογήσει φορολογική ανισότητα όσον αφορά το ύψος του φόρου κληρονομίας που οφείλεται για εγχώριο και για αλλοδαπό περιουσιακό στοιχείο, διότι ο υπολογισμός του φόρου, και στις δύο περιπτώσεις, συνδέεται με την αξία των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων. Το γεγονός ότι το φορολογικό πλεονέκτημα χορηγείται μόνο για την εγχώρια περιουσία δεν επιβάλλεται από τη ratio legis του άρθρου 27 του ErbStG, σκοπός του οποίου είναι η αποτροπή της υπέρμετρης μειώσεως της οικογενειακής περιουσίας σε περίπτωση διαδοχικών κτήσεων εντός σχετικά μικρού χρονικού διαστήματος, ανεξαρτήτως του τόπου όπου βρίσκεται η περιουσία.

28. Η Επιτροπή προβάλλει ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή εν προκειμένω ούτε δικαιολόγηση λόγω της ανάγκης διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, διότι η φορολογική επιβάρυνση δεν επιβάλλεται στον ίδιο φορολογούμενο με εκείνον που επωφελείται από το φορολογικό πλεονέκτημα[8], εφόσον ο υπόχρεος φόρου για την πρώτη κληρονομία στην Αυστρία ήταν ο αναιρεσείων της κύριας δίκης υπό την ιδιότητα του καθολικού διαδόχου της αποβιώσασας, ενώ ο υπόχρεος φόρου για τη δεύτερη κληρονομία στη Γερμανία ήταν ο ίδιος ο αναιρεσείων.

7 — Η Επιτροπή παραπέμπει στην απόφαση Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψεις 30 επ.).

8 — Η Επιτροπή θεμελιώνει την άποψή της στην απόφαση Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 60).

Β – *Ανάλυση*

1. Εμπίπτει η επίδικη κληρονομική διαδοχή στο δίκαιο της Ένωσης, ειδικότερα στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων;

29. Όπως δέχεται το Bundesfinanzhof με την απόφαση περί παραπομπής, η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει σαφώς να είναι καταφατική.

30. Υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, εντούτοις, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης [9].

31. Από πάγια νομολογία προκύπτει επίσης ότι «η κληρονομική διαδοχή που συνίσταται στη μεταβίβαση προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα της περιουσίας που κατέλιπε ο κληρονομούμενος εμπίπτει στην κατηγορία XI του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361, κατηγορία η οποία επιγράφεται “Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα”, οι δε κληρονομίες αποτελούν κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου [63 ΣΛΕΕ], εκτός αν τα συστατικά στοιχεία τους είναι συγκεντρωμένα εντός ενός και μόνον κράτους μέλους» [10].

32. Λόγω της κτήσεως αλλοδαπής (αυστριακής) περιουσίας, η κληρονομική διαδοχή του M.-H. Feilen προδήλως δεν μπορεί να λογίζεται ως καθαρά εγχώρια πράξη.

33. Συνεπώς, πρέπει να εξετασθεί αν εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων.

2. Συνιστά το άρθρο 27, παράγραφος 1, του ErbStG περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων;

34. Η ύπαρξη περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων προϋποθέτει διαφορετική φορολογική μεταχείριση αντικειμενικώς συγκρίσιμων καταστάσεων.

35. Υπενθυμίζω ότι, κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει την αρμοδιότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας τους οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους. Αυτή η παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά και δεν μπορεί να αποτελεί ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Η άνιση

9 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-334/02, EU:C:2004:129, σκέψη 21)· Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-155/09, EU:C:2011:22, σκέψη 39) και Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-10/10, EU:C:2011:399, σκέψη 23).

10 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, σκέψη 58)· van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, σκέψεις 40 έως 42)· Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, σκέψη 22) και Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 20). Για άλλα παραδείγματα στον τομέα των φόρων κληρονομίας (ή ακόμη δωρεάς), βλ., ιδίως, αποφάσεις Geurts και Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631)· Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20)· Eckelkamp κ.λπ. (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)· Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-127/12, EU:C:2014:2130)· Welte (C-181/12, EU:C:2013:662)· Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-211/13, EU:C:2014:2148)· Q (C-133/13, EU:C:2014:2460) και Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Βλ. επίσης τις εκκρεμείς υποθέσεις Hünnebeck (C-479/14), η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου [τις προτάσεις μου στην υπόθεση αυτή ανέπτυξα στις 18 Φεβρουαρίου 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)] και Sparkasse Allgäu (C-522/14), η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου [βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην υπόθεση Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

μεταχείριση μπορεί να είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μόνον εφόσον, πρώτον, η άνιση μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες, ή, δεύτερον, όταν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος[11].

36. Στην κρινόμενη υπόθεση, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση είναι προφανής.

37. Λαμβάνοντας ως βάση, όπως πράττει το Bundesfinanzhof, την αρχή ότι η εν λόγω διάταξη πρέπει να έχει την έννοια ότι η φορολογική ελάφρυνση χορηγείται μόνον αν η προγενέστερη κτήση φορολογήθηκε στη Γερμανία, διαπιστώνω, πράγματι, ότι η ρύθμιση ευνοεί τις διαδοχικές κτήσεις «εγχώριας περιουσίας» (από πρόσωπα που ανήκουν στη «φορολογική κατηγορία Ι»[12]) για την οποία έχει καταβληθεί φόρος κληρονομίας στη Γερμανία κατά την προγενέστερη κτήση αιτία θανάτου, σε σχέση με τις διαδοχικές κτήσεις «αλλοδαπής περιουσίας», κατά την προγενέστερη κτήση της οποίας δεν έχει καταβληθεί φόρος κληρονομίας στη Γερμανία, αλλά σε άλλο κράτος μέλος.

38. Πριν καταλήξω σε συμπέρασμα σχετικά με το κατά πόσον υφίσταται περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ή όχι, είναι σκόπιμο να αναφερθώ σε ορισμένες αποφάσεις του Δικαστηρίου στις οποίες παραπέμπουν επανειλημμένα οι διάδικοι, καθόσον αφορούν τη γερμανική νομοθεσία περί φόρου κληρονομίας.

39. Με την απόφαση Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 32)[13], το Δικαστήριο έκρινε ότι, «[ε]ν προκειμένω, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικές διατάξεις, στο μέτρο που συνεπάγονται ότι η κληρονομία η οποία περιλαμβάνει γεωργική και δασική ακίνητη περιουσία κείμενη σε άλλο κράτος μέλος βαρύνεται, στη Γερμανία, με υψηλότερο φόρο κληρονομίας από εκείνον που θα επιβαλλόταν αν όλα τα συστατικά της στοιχεία βρίσκονταν εντός της Γερμανίας, έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων, καθόσον μειώνουν την αξία της κληρονομίας που περιλαμβάνει ακίνητη περιουσία κείμενη εκτός της Γερμανίας».

40. Το Δικαστήριο κλήθηκε να εξετάσει τη γερμανική ρύθμιση του ErbStG με τις αποφάσεις Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 25) και Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-211/13, EU:C:2014:2148, σκέψη 43), κρίνοντας ότι, καθόσον συναρτά την εφαρμογή ορισμένου αφορολόγητου ορίου προς τον τόπο κατοικίας του κληρονομούμενου και του κληρονόμου κατά τον χρόνο του θανάτου, έχει ως αποτέλεσμα να καθιστά επαχθέστερη τη φορολογική μεταχείριση των κληρονομιών μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής οι οποίες περιλαμβάνουν τέτοιο ακίνητο σε σύγκριση με τη μεταχείριση όσων κληρονομιών αφορούν έναν τουλάχιστον κάτοικο ημεδαπής και, ως εκ τούτου, η ρύθμιση αυτή έχει ως συνέπεια την απομείωση της αξίας της εν λόγω κληρονομίας[14].

11 — Βλ. αποφάσεις Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, σκέψη 43)· Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψη 29) και Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψη 45).

12 — Σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 1, του ErbStG, οι συγγενείς του κληρονομουμένου που εμπίπτουν στη «φορολογική κατηγορία Ι» είναι οι σύζυγοι και οι σύντροφοι, τα τέκνα, καθώς και τα τέκνα του συζύγου, οι κατιόντες των τέκνων και των τέκνων του συζύγου και οι ανιόντες, όσον αφορά την κληρονομική διαδοχή.

13 — Βλ. O'Shea, T., «ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules», *Tax Notes International*, 11 Φεβρουαρίου, 2008, σ. 468 επ.· Michel, V., «Impôt sur les successions et situation du bien imposé», *Europe*, Μάρτιος 2008, σ. 16· Leistentritt, M., «Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr», *European Law Reporter (ELR)*, 7-8/2008, σ. 271 επ.· 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, Βιέννη 2013, σ. 147 έως 164.

14 — Βλ., σε σχέση με τον ErbStG και τη συμβατότητά του ή όχι με το δίκαιο της Ένωσης, μεταξύ άλλων, Fraberger, F., «Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht», SWI 1998, σ. 30· Tumpel, M., «Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer», SWI 2000, σ. 2· Fellner, K., «Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?», RdW 2005, σ. 44· Fellner, K., «Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?», SWK 2006, σ. 57· Fraberger, F., Burgstaller, E., και Haslinger, K., «Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer», taxlex 2007, σ. 707 και ιδίως σ. 715, καθώς και Petritz, M., «ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer», RdW 2008/125, σ. 174.

41. Στις υποθέσεις εκείνες, το κράτος κατοικίας του αποβιώσαντος επέβαλλε στην αλλοδαπή περιουσία φόρο κληρονομίας υψηλότερο από εκείνον που θα οφειλόταν αν τα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία βρίσκονταν αποκλειστικά στο κράτος μέλος κατοικίας του αποβιώσαντος [15] (κράτος που φορολογεί τις δύο κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων) ή υπολόγιζε διαφορετικά το αφορολόγητο ποσό ή τη βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση δωρεάς ακινήτου κείμενου στη Γερμανία, ανάλογα με το αν ο δωρητής ή ο δωρεοδόχος ήταν κάτοικοι Γερμανίας ή όχι (λαμβανομένου υπόψη ότι και στις δύο περιπτώσεις οφειλόταν φόρος δωρεάς) [16].

42. Με τις τρεις αυτές αποφάσεις το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά μεταξύ της καταστάσεως προσώπων από τα οποία κανένα δεν κατοικεί στη Γερμανία και της καταστάσεως προσώπων από τα οποία τουλάχιστον ένα κατοικεί στο εν λόγω κράτος, ή μεταξύ κληρονομίας που περιλαμβάνει περιουσιακό στοιχείο κείμενο στη Γερμανία και κληρονομικής διαδοχής περιουσιακού στοιχείου κείμενου σε άλλο κράτος μέλος, διότι το ποσό του φόρου κληρονομίας επί ακινήτου κείμενου στη Γερμανία υπολογίζεται, κατ' εφαρμογήν του ErbStG, σε συνάρτηση τόσο με την αξία του ακινήτου όσο και με τον προσωπικό δεσμό μεταξύ του αποβιώσαντος και του κληρονόμου. Κανένα όμως από αυτά τα δύο κριτήρια δεν εξαρτάται από τον τόπο κατοικίας των μερών ή από την τοποθεσία της περιουσίας. Κατά συνέπεια, δεν υφίσταται αντικειμενική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών καταστάσεων ικανή να καταστήσει συμβατή με τη Συνθήκη τη διαφορετική φορολογική μεταχείρισή τους.

43. Ορισμένοι διάδικοι παρέπεμψαν επίσης στην απόφαση Block (C-67/08, EU:C:2009:92), μάλιστα δε οι Κυβερνήσεις της Γερμανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου φρονούν ότι είναι εφαρμοστέα mutatis mutandis στην κρινόμενη υπόθεση. Στην υπόθεση εκείνη, η M. Block, κάτοικος Γερμανίας, υποχρεώθηκε να καταβάλει γερμανικό φόρο κληρονομίας για περιουσιακά στοιχεία κείμενα στην Ισπανία, τα οποία είχε κληρονομήσει, χωρίς να μπορεί να εκπέσει τον φόρο κληρονομίας που είχε καταβάλει στην Ισπανία, διότι μεταξύ Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και Βασιλείου της Ισπανίας δεν υπήρχε σύμβαση που να προβλέπει την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως των κληρονομιών.

44. Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υφίστατο περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων, διότι η νομική διπλή φορολόγηση, όπως η επίδικη, ήταν αποτέλεσμα της παράλληλης ασκήσεως από δύο κράτη μέλη της φορολογικής αρμοδιότητάς τους.

45. Φρονώ ότι η κρινόμενη υπόθεση διαφέρει από τις προπαρατεθείσες αποφάσεις.

46. Αφενός, η περίπτωση νομικής διπλής φορολογήσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Block (C-67/08, EU:C:2009:92) χαρακτηριζόταν από την απουσία διαφορετικής φορολογικής μεταχειρίσεως, διότι η γερμανική νομοθεσία επεφύλασσε την ίδια μεταχείριση σε όλους τους φορολογούμενους. Είναι αληθές ότι η M. Block θα είχε καταβάλει μικρότερο φόρο αν όλη η κληρονομία της βρισκόταν στη Γερμανία, αλλά το μειονέκτημα αυτό δεν οφείλεται στη γερμανική νομοθεσία, αλλά στην παράλληλη άσκηση από δύο κράτη μέλη της φορολογικής τους αρμοδιότητας [17].

47. Αφετέρου, αντιθέτως προς τις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) και Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-211/13, EU:C:2014:2148), η κρινόμενη υπόθεση χαρακτηρίζεται από αδυναμία αντικειμενικής συγκρισιμότητας των καταστάσεων, δηλαδή της καταστάσεως φορολογουμένου που κατοικεί στη Γερμανία και

15 — Απόφαση Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 32) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mazák στην υπόθεση Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, σημείο 35).

16 — Αποφάσεις Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 25) και Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-211/13, EU:C:2014:2148, σκέψη 43).

17 — Αποφάσεις Kerckhaert και Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, σκέψη 20) και Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, σκέψεις 26 επ.).

κληρονόμησε περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει φορολογηθεί στη Γερμανία εντός της προηγούμενης δεκαετίας και της καταστάσεως άλλου φορολογουμένου, επίσης κατοίκου Γερμανίας, που κληρονόμησε περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει φορολογηθεί εντός της τελευταίας δεκαετίας, αλλά σε άλλο κράτος μέλος.

48. Στο σημείο αυτό, θα ήθελα να επαναλάβω ορισμένες σκέψεις σχετικά με αυτό το ζήτημα της συγκρισιμότητας, τις οποίες εξέθεσα στις προτάσεις μου στην υπόθεση Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, σημεία 37 έως 40):

«37. [...] οι καταστάσεις των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής δεν είναι συγκρίσιμες από την άποψη του φορολογικού καθεστώτος ενός κράτος μέλους αν το εν λόγω κράτος μέλος δεν έχει ή δεν ασκεί την εξουσία φορολογήσεως των κατοίκων αλλοδαπής [18].

38. Η απαίτηση συγκρισιμότητας εξηγεί και το τεκμήριο το οποίο συνήγαγε το Δικαστήριο στην απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) και κατά το οποίο "οι μόνιμες επιχειρηματικές εγκαταστάσεις εντός άλλου κράτους μέλους [...] δεν τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση με αυτή των μόνιμων επιχειρηματικών εγκαταστάσεων της ημεδαπής *όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει το κράτος μέλος για την αποτροπή ή τον περιορισμό της διπλής φορολογήσεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας*" (η υπογράμμιση δική μου) [19].

39. Δεν πρόκειται για νέα ιδέα. Πράγματι, ήδη στην απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), το Δικαστήριο είχε κρίνει ότι οι μέτοχοι μητρικής εταιρίας μη εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο οι οποίοι είναι φυσικά πρόσωπα δεν μπορούν να επωφεληθούν της ίδιας πιστώσεως φόρου με τους μετόχους φυσικά πρόσωπα μιας μητρικής εταιρίας εγκατεστημένης στο Ηνωμένο Βασίλειο επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από τις εγκατεστημένες στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές, όταν επί των καταβαλλόμενων αυτών μερισμάτων δεν εισπράττεται βρετανικός φόρος. Το Δικαστήριο διευκρίνισε στην απόφασή του ότι η λύση θα ήταν διαφορετική αν, δυνάμει συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως ή βάσει μονομερούς αποφάσεως, το Ηνωμένο Βασίλειο είχε διατηρήσει την εξουσία φορολογήσεως των καταβαλλόμενων μερισμάτων με τον βρετανικό φόρο εισοδήματος.

40. Με βάση τις σκέψεις αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ "δεν απαγορεύουν, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από ημεδαπή εταιρία, να παρέχει ένα κράτος μέλος στις ημεδαπές εταιρίες δικαιούχους των μερισμάτων μερική πίστωση του φόρου εταιριών που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία επί των μερισμάτων, αλλά να μην παρέχει τέτοια πίστωση στις εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχους εταιρίες, οι οποίες δεν είναι υπόχρεες φόρου στο πρώτο κράτος για τα μερίσματα αυτά" [20]».

18 — Η άποψη αυτή επικυρώθηκε με τη σκέψη 65 της αποφάσεως Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), κατά την οποία, «εφόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν ασκεί φορολογική αρμοδιότητα επί των αποτελεσμάτων μιας τέτοιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως [εδρεύουσας στην αλλοδαπή], δεδομένου ότι στη Γερμανία έχει παύσει να επιτρέπεται η έκπτωση των ζημιών της, η κατάσταση μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στην Αυστρία δεν είναι συγκρίσιμη προς εκείνη μιας μόνιμης επιχειρηματικής εγκαταστάσεως στη Γερμανία όσον αφορά τα μέτρα που έχει προβλέψει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας για την αποφυγή ή τον περιορισμό της διπλής φορολογήσεως των κερδών ημεδαπής εταιρίας».

19 — Βλ. σκέψεις 27 και 64 της αποφάσεως Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

20 — Απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, σκέψη 74). Για μια πρόσφατη περίπτωση στην οποία το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η αντικειμενικώς διαφορετική κατάσταση απέρρεε από την παραίτηση κράτους μέλους, κατόπιν της συνάψεως συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως, από την άσκηση της φορολογικής του αρμοδιότητας επί των μερισμάτων που καταβάλλονται από εταιρίες εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος, βλ. απόφαση Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψεις 80 έως 82).

49. Κατέληξα ότι, «εφόσον φορολογικό πλεονέκτημα δεν μπορεί να υφίσταται αν δεν υφίσταται εξουσία φορολογήσεως [21], φρονώ ότι η κατάσταση μιας εταιρίας όπως η Timac Agro δεν είναι συγκρίσιμη με εκείνη μιας εταιρίας που είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία και διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στο ίδιο κράτος μέλος»[22] (σημείο 74 των προπαρατεθεισών προτάσεων).

50. Με άλλα λόγια, το αποφασιστικό κριτήριο για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής συγκρισιμότητας εθνικών και διασυνοριακών καταστάσεων είναι η ύπαρξη αρμοδιότητας του οικείου κράτους μέλους να επιβάλει φόρο και στις δύο περιπτώσεις[23].

51. Τα προεκτεθέντα συμπεράσματα μπορούν να μεταφερθούν στην κρινόμενη υπόθεση. Πράγματι, όπως ορθώς υπογράμμισε η Γερμανική Κυβέρνηση, στο πλαίσιο καθαρά εθνικής καταστάσεως, όλες οι κτήσεις, τόσο η προγενέστερη όσο και η μεταγενέστερη, εμπίπτουν στη γερμανική φορολογική αρμοδιότητα. Αντιθέτως, στο πλαίσιο διασυνοριακής καταστάσεως, όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έχει και δεν είχε αρμοδιότητα επιβολής φόρου στην προγενέστερη κτήση, διότι η φορολογική αρμοδιότητά της αφορούσε μόνο τη μεταγενέστερη. Κατά την άσκηση της φορολογικής της αρμοδιότητας, η οποία περιλάμβανε την εφαρμογή των μειώσεων που προβλέπει το άρθρο 27 ErbStG, συνεπώς, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν υποχρεούται να λάβει υπόψη (προγενέστερες) κτήσεις που δεν εμπίπτουν στη φορολογική της αρμοδιότητα.

52. Με άλλα λόγια, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν ευνοεί όσον αφορά τον φόρο κληρονομίας τα εγχώρια περιουσιακά στοιχεία σε σχέση με αλλοδαπά περιουσιακά στοιχεία τα οποία φορολογεί. Εν προκειμένω, δεν φορολογεί το αλλοδαπό περιουσιακό στοιχείο.

53. Εφόσον δεν υφίσταται συγκρισιμότητα των δύο καταστάσεων, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση δεν συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

3. Επικουρικώς: ύπαρξη δικαιολογητικού λόγου

54. Εφόσον το Δικαστήριο κρίνει ότι οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες και συνεπώς υφίσταται περιορισμός, φρονώ ότι ο περιορισμός αυτός, εν πάση περιπτώσει, δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

55. Στη συνέχεια, θα αναλύσω τους δύο λόγους των οποίων έγινε επίκληση με τις γραπτές παρατηρήσεις και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δηλαδή τη συνοχή του γερμανικού φορολογικού συστήματος και την ανάγκη να εξασφαλιστεί ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας.

21 — Σύμφωνα με την αρχή η οποία διατυπώθηκε στη σκέψη 24 της αποφάσεως Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) και είχε προηγουμένως εφαρμοστεί στην απόφαση Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Το συμπέρασμα αυτό ίσχυε μόνο για το φορολογικό έτος 1999 [δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)] διότι, για τα προηγούμενα έτη, είχε ασκηθεί η φορολογική εξουσία και συνεπώς υπήρχε συγκρισιμότητα (πρώτο προδικαστικό ερώτημα). Με τη σκέψη 28 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε (ακολουθώντας τις προτάσεις μου) ότι με την παραχώρηση του ίδιου πλεονεκτήματος στις αλλοδαπές και στις ημεδαπές μόνιμες εγκαταστάσεις, επήλθε «εξομοίωση» και, κατά συνέπεια, οι καταστάσεις τους κατέστησαν συγκρίσιμες.

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

α) Φορολογική συνοχή

56. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη [24].

57. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο απαιτεί το επίδικο φορολογικό σύστημα να δημιουργεί, για τον ίδιο φορολογούμενο και για τον ίδιο φόρο, άμεσο σύνδεσμο μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και συγκεκριμένης φορολογικής επιβαρύνσεως [25]. Θα εξετάσω τις τρεις αυτές προϋποθέσεις, η θεμελιωδέστερη εκ των οποίων είναι εκείνη που αφορά τον άμεσο σύνδεσμο μεταξύ του πλεονεκτήματος και της επιβαρύνσεως.

i) Ο άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και συγκεκριμένης φορολογικής επιβαρύνσεως

58. Με τη θέσπιση του άρθρου 27 του ErbStG ο Γερμανός νομοθέτης προέβλεψε, για λόγους δικαιοσύνης, μέτρο δυνάμει του οποίου το γερμανικό Δημόσιο παραιτείται μέρους των φόρων κληρονομίας που του αναλογούν λόγω κτήσεως για τον λόγο ότι έχει εισπράξει, για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο, φόρο κληρονομίας στο πλαίσιο προγενέστερης κτήσεως η οποία έλαβε χώρα εντός της προηγούμενης δεκαετίας, κατά ποσοστό το οποίο βαίνει μειούμενο αναλόγως του αριθμού των ετών.

59. Προβλέποντας μείωση του φόρου κληρονομίας κατά τη δεύτερη κτήση, το άρθρο 27 του ErbStG επιδιώκει να αποτρέψει εν μέρει διπλή φορολόγηση στη Γερμανία περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζεται λόγω κληρονομικής διαδοχής σε μικρό χρονικό διάστημα. Αυτή η διπλή φορολόγηση στη Γερμανία ασφαλώς υφίσταται μόνον όταν έχει λάβει χώρα μια πρώτη φορολόγηση στη Γερμανία.

60. Με άλλα λόγια, όπως υπογράμμισαν οι Κυβερνήσεις της Ισπανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου, το φορολογικό πλεονέκτημα που συνδέεται με τη μείωση σκοπεί την αντιστάθμιση της φορολογικής επιβαρύνσεως της προγενέστερης κτήσεως. Το πλεονέκτημα αυτό συνδέεται με το ότι η φορολογία της πρώτης κτήσεως στη Γερμανία μείωσε την αξία της δεύτερης.

61. Κατά συνέπεια, συμφωνώ με το Bundesfinanzhof το οποίο εκτιμά, με την απόφαση περί υποβολής προδικαστικού ερωτήματος, ότι «καθίσταται εμφανής ο σύνδεσμος μεταξύ της φορολογικής επιβαρύνσεως (μέσω της φορολογήσεως της προγενέστερης κτήσεως) και της μειώσεως φόρου (κατά τη φορολόγηση της μεταγενέστερης κτήσεως)» [26].

62. Συναφώς μπορεί να γίνει παραλληλισμός μεταξύ της κρινόμενης υποθέσεως και των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις Επιτροπή κατά Βελγίου (C-250/08, EU:C:2011:793) και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. Βάσει του ουγγρικού δικαίου, επιβάλλεται αναλογικός φόρος επί των αγορών ακινήτων κείμενων στην Ουγγαρία που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως κύρια κατοικία, με έκπτωση του φόρου που έχει καταβληθεί επ' ευκαιρία προγενέστερης αγοράς από τον οφειλόμενο για τη δεύτερη αγορά φόρο (και ούτω καθ' εξής), έτσι ώστε να φορολογείται απλώς η διαφορά τιμής [κατά τρόπο ανάλογο προς τον φόρο προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ)]. Αντιθέτως, σε περίπτωση πρώτης αγοράς σε άλλο κράτος

24 — Αποφάσεις Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, σκέψη 21)· Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 43)· Επιτροπή κατά Βελγίου (C-250/08, EU:C:2011:793, σκέψη 77)· Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-253/09, EU:C:2011:795, σκέψη 78) και K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 71).

25 — Αποφάσεις Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψη 44)· Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, σκέψη 72)· Επιτροπή κατά Βελγίου (C-250/08, EU:C:2011:793, σκέψη 71)· Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 57) και K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 66).

26 — Ο γενικός εισαγγελέας P. Mengozzi, στις προτάσεις του στην υπόθεση Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, σημείο 71) αναφέρεται σε «άμεσο σύνδεσμο και συμμετρία».

μέλος, ο ουγγρικός φόρος επιβάλλεται επί του συνολικού τιμήματος της δεύτερης αγοράς που πραγματοποιείται στην Ουγγαρία. Μολονότι το Δικαστήριο έκρινε ότι υφίσταται περιορισμός, έκρινε επίσης ότι αυτός δικαιολογείται για λόγους συνοχής του ουγγρικού φορολογικού συστήματος, καθόσον υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που χορηγείται για τη δεύτερη αγορά και της αρχικής επιβαρύνσεως [27].

64. Την ίδια συλλογιστική ακολούθησε το Δικαστήριο και στην απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου (C-250/08, EU:C:2011:793) που εκδόθηκε την ίδια ημέρα και αφορούσε ανάλογο βελγικό σύστημα. Το Δικαστήριο έκρινε, με τη σκέψη 73 της εν λόγω αποφάσεως, ότι «πρέπει όμως να τονιστεί ότι, δεδομένου ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν διαθέτει καμία αρμοδιότητα επιβολής φόρου επί της αγοράς που έχει προηγουμένως πραγματοποιηθεί εντός άλλου κράτους μέλους από τα πρόσωπα που αποφασίζουν να έχουν τη νέα κύρια κατοικία τους στην Περιφέρεια της Φλάνδρας, ο τρόπος με τον οποίο έχει διαμορφωθεί το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα αντανακλά μια συμμετρική λογική» [28].

65. Εν προκειμένω, η αξία της δεύτερης κληρονομίας μειώθηκε με τον πρώτο αυστριακό φόρο κληρονομίας και όχι με τον φόρο κληρονομίας που καταβλήθηκε στη Γερμανία. Η ποσοστιαία μείωση του γερμανικού φόρου κληρονομίας για τη δεύτερη κληρονομική διαδοχή δεν έγινε δεκτή, διότι συνδέεται με το ποσό επί του οποίου θα είχε επιβληθεί φόρος κληρονομίας στο πλαίσιο προγενέστερης κτήσεως. Ο φόρος που οφείλεται για τις δύο κληρονομικές διαδοχές αφορά την ίδια περιουσία, τουλάχιστον από άποψη αξίας, αν όχι και από υλική άποψη, μολονότι η υλική ταυτότητα των περιουσιακών στοιχείων προφανώς μπορεί να διαπιστωθεί πολύ ευχερέστερα αν το χρονικό διάστημα μεταξύ των δύο κτήσεων είναι περιορισμένο.

ii) Το πλεονέκτημα και η επιβάρυνση πρέπει να αφορούν τον ίδιο φόρο

66. Η προϋπόθεση αυτή [29] προφανώς πληρούται εν προκειμένω, διότι τόσο το πλεονέκτημα όσο και η επιβάρυνση αφορούν φόρο κληρονομίας.

iii) Το πλεονέκτημα και η επιβάρυνση πρέπει να αφορούν τον ίδιο φορολογούμενο

67. Η προϋπόθεση αυτή σπανίως απαιτείται καθεαυτή [30]. Το Δικαστήριο έχει μάλιστα κρίνει ότι οι δύο τελευταίες προϋποθέσεις «ήτοι, εν προκειμένω, να πρόκειται για τον ίδιο φορολογούμενο και την ίδια φορολογία, έχουν κριθεί επαρκείς [με ορισμένες αποφάσεις] προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη τέτοιας συνάφειας» [31], δηλαδή συνδέσμου μεταξύ φορολογικού πλεονεκτήματος και επιβαρύνσεως.

68. Με την απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου (C-250/08, EU:C:2011:793), το Δικαστήριο, αφού διαπίστωσε την ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ πλεονεκτήματος και επιβαρύνσεως, προσέθεσε, στη σκέψη 75, ότι «πρόκειται, αφενός, για τον φορολογούμενο που έχει ήδη καταβάλει τον επίμαχο φόρο και ο οποίος είναι επιλέξιμος για την έκπτωση και, αφετέρου, για ένα πλεονέκτημα που χορηγείται στο πλαίσιο της ίδιας φορολογίας». Με τα στοιχεία αυτά αποδείχθηκε η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου ο οποίος συνιστά, κατά τη σκέψη 71 της εν λόγω αποφάσεως, την μόνη προϋπόθεση προκειμένου να γίνει δεκτή η δικαιολογία που αντλείται από τη συνοχή του φορολογικού συστήματος.

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

28 — Η συλλογιστική αυτή θα μπορούσε να οδηγήσει το Δικαστήριο στο συμπέρασμα ότι οι επίδικες καταστάσεις δεν είναι συγκρίσιμες. Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, σκέψη 42). Επισημαίνω, εντούτοις, ότι το Δικαστήριο θα μπορούσε να κρίνει, στις υποθέσεις αυτές, ότι, στην πραγματικότητα, οι καταστάσεις δεν ήταν συγκρίσιμες, πράγμα που απέκλειε την ύπαρξη περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και καθιστούσε αλυσιτελή την εξέταση ενδεχόμενων δικαιολογητικών λόγων (βλ. σημεία 34 έως 53 των παρουσών προτάσεων).

29 — Βλ. αποφάσεις Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, σκέψη 36) και Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, σκέψη 57)· Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, σκέψη 40).

30 — Αποφάσεις Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, σκέψη 35) και Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, σκέψη 36).

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

69. Στην κρινόμενη υπόθεση, μολονότι ο άμεσος σύνδεσμος στοιχειοθετείται σαφώς, επισημαίνω ότι ο κληρονομούμενος που οφείλει να καταβάλει φόρο κληρονομίας για τη δεύτερη κτήση προφανώς δεν είναι ο υπόχρεος για τον φόρο κληρονομίας που επιβάλλεται στην πρώτη κτήση, ο οποίος ασφαλώς έχει αποβιώσει.

70. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να προκρίνει χαλαρή ερμηνεία της προϋποθέσεως αυτής, όπως είχε προτείνει η γενική εισαγγελέας J. Kokott με τις προτάσεις της στην υπόθεση Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), όπου ανέφερε ότι «κατ' εξαίρεση μπορεί να τίθεται ζήτημα συνοχής του φορολογικού συστήματος στην περίπτωση που η επιβάρυνση ενός φορολογουμένου αντισταθμίζεται με την απαλλαγή ενός άλλου φορολογούμενου» [32].

71. Δύο είναι τα στοιχεία που με οδηγούν στο συμπέρασμα ότι υφίστανται εν προκειμένω εξαιρετικές περιστάσεις. Κατ' αρχάς, η ρύθμιση αφορά τα ίδια περιουσιακά στοιχεία επί των οποίων επιβάλλεται φόρος κληρονομίας. Στην κρινόμενη υπόθεση, πρόκειται για την περιουσία της κόρης της Feilen, την οποία κληρονόμησε η μητέρα και η οποία μεταβιβάστηκε στον M.-H. Feilen λόγω του θανάτου της μητέρας. Επίσης, μολονότι οι φορολογούμενοι είναι διαφορετικοί, είναι αναγκαστικά μέλη της ίδιας οικογένειας, ο δε σκοπός της γερμανικής νομοθεσίας είναι σαφώς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η περιουσία που μεταβιβάζεται από γενεά σε γενεά μεταξύ στενών συγγενών κανονικά βαρύνεται και πάλι με φόρο κληρονομίας μόνο μετά από ένα ορισμένο χρονικό διάστημα. Στην πραγματικότητα, ο Γερμανός νομοθέτης επιθυμεί να αποτρέψει το ενδεχόμενο να βαρύνεται εν τοις πράγμασι, αν όχι και νομικώς, η ίδια περιουσία με δεύτερη δυσανάλογη επιβάρυνση εντός σύντομου χρονικού διαστήματος. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η συνοχή του φορολογικού συστήματος (και ειδικότερα η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ πλεονεκτήματος και επιβαρύνσεως) πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τον σκοπό της οικείας ρυθμίσεως [33].

72. Επισημαίνω, εξάλλου, πλεοναστικώς, ότι ο σκοπός της επίδικης ρυθμίσεως δεν επιτυγχάνεται αναγκαστικά με την επέκταση της γερμανικής εκπτώσεως σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, στην οποία έχει καταβληθεί σε άλλο κράτος μέλος φόρος για προγενέστερη κληρονομική διαδοχή μεταξύ στενών συγγενών εντός της προηγούμενης δεκαετίας.

73. Πράγματι, όπως επεσήμανε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, είναι δυνατόν το άλλο κράτος μέλος να επιβάλλει φόρο κληρονομίας σημαντικά χαμηλότερο από τον γερμανικό. Αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ήταν υποχρεωμένη να χορηγήσει την επίδικη έκπτωση για τον μόνο λόγο ότι καταβλήθηκε φόρος κληρονομίας εντός άλλου κράτους μέλους για τα ίδια περιουσιακά στοιχεία εντός της προηγούμενης δεκαετίας, θα μπορούσε να υποχρεωθεί να χορηγήσει για τη δεύτερη κληρονομική διαδοχή έκπτωση υψηλότερη από τον φόρο κληρονομίας που επιβλήθηκε για την πρώτη κληρονομική διαδοχή.

β) Διατήρηση ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας

74. Περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων μπορεί επίσης να δικαιολογείται από την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας [34].

32 — Σημείο 61. Βλ. Hintsanen, L., και 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, Απρίλιος 2006, σ. 130, σ. 132 επ. («αντί να απορρίψει απλώς τον δικαιολογητικό λόγο που άπτεται της φορολογικής συνοχής λόγω της μη πληρώσεως των κριτηρίων του ίδιου φόρου και του ίδιου φορολογουμένου, το Δικαστήριο έκρινε απαραίτητο να εξετάσει τη νομοθεσία με γνώμονα τον σκοπό της. Μολονότι το ζήτημα αυτό δεν αναλύθηκε λεπτομερώς στην απόφαση του Δικαστηρίου, από [τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα] προκύπτει ότι ο δικαιολογητικός λόγος της φορολογικής συνοχής είναι ευρύτερα εφαρμοστέος από ό,τι γινόταν δεκτό προηγουμένως, ακόμα και σε περιπτώσεις στις οποίες η επιβάρυνση ενός φορολογουμένου αντισταθμίζεται με την ελάφρυνση άλλου»).

33 — Αποφάσεις Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 69).

34 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασίλειου (C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψη 24) με παραπομπή στις αποφάσεις Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 51)· Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, σκέψεις 51, 57 και 60) και A (C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψη 46). Βλ. επίσης απόφαση X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψεις 28 επ.).

75. Ομολογώ ότι δυσκολεύομαι κάπως να κατανοήσω το ακριβές περίγραμμα αυτού του δικαιολογητικού λόγου, ο οποίος φαίνεται να απολαύει κάπως ιδιόμορφου καθεστώτος στη νομολογία του Δικαστηρίου.

76. Κατ' αρχάς, είναι ο πλέον πρόσφατος από τους δικαιολογητικούς λόγους που δέχεται το Δικαστήριο, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, όσον αφορά μέτρο που περιορίζει ή θίγει μια από τις θεμελιώδεις ελευθερίες κυκλοφορίας.

77. Επίσης, είναι ο μόνος δικαιολογητικός λόγος που έγινε δεκτός από το Δικαστήριο, με την απόφαση Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψεις 43 επ.), μολονότι δεν τον είχε επικαλεστεί κανείς διάδικος, τουλάχιστον όχι σε αυτή τη μορφή.

78. Αρχικά, το Δικαστήριο δεχόταν να τον λάβει υπόψη σε κάποιαν υπόθεση μόνον αν παρουσιαζόταν ταυτόχρονα με δύο άλλους δικαιολογητικούς λόγους, ήτοι την ανάγκη πατάξεως της φοροδιαφυγής και την ανάγκη αποτροπής του κινδύνου να επωφεληθεί διττώς ο φορολογούμενος του ίδιου πλεονεκτήματος.

79. Μετέπειτα, το Δικαστήριο απαιτούσε απλώς συνδυασμό των δύο πρώτων επιχειρημάτων (απόφαση Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, ιδίως σκέψη 60), πριν κρίνει, με την απόφαση X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψεις 28 επ.), ότι η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μπορούσε να συνιστά αφεαυτής δικαιολογητικό λόγο.

80. Όσον αφορά τον ορισμό του δικαιολογητικού αυτού λόγου, από πολυάριθμες αποφάσεις του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να απαγορεύουν στους φορολογούμενους να επιλέγουν μεταξύ πολλών εθνικών φορολογικών συστημάτων, πράγμα το οποίο θα έθιγε τη δυνατότητα κράτους μέλους να ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα [35]:

— αυτό έγινε δεκτό όσον αφορά τον θεμιτό σκοπό να αποφεύγεται η αναζήτηση του κράτους με την ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση των ζημιών ομίλου εταιριών («loss shopping»), με την απόφαση Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), όπου, εξάλλου, το γεγονός ότι η Marks & Spencer αποδεδειγμένα δεν είχε δυνατότητα επιλογής μεταξύ διαφόρων φορολογικών συστημάτων προκειμένου να εκπίπτει τις ζημίες των αλλοδαπών θυγατρικών της οδήγησε το Δικαστήριο να κρίνει τη βρετανική νομοθεσία αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας (ιδίως σκέψεις 53 επ.)·

— παρόμοια περίπτωση είναι αυτή της αποφάσεως Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), όπου ο φορολογούμενος θα μπορούσε να έχει την επιλογή αυτή προς έκπτωση των ποσών που αφορούν πράξεις χρηματοοικονομικής μεταφοράς εντός ομίλου·

— επίσης αυτή της αποφάσεως Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, σκέψη 52), όπου ο φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα «να επιλέγει αν ο συνυπολογισμός των ζημιών της εν λόγω μόνιμης επιχειρηματικής εγκατάστασης θα γίνει εντός του κράτους μέλους της έδρας της ή εντός άλλου κράτους μέλους» [36]·

— το ίδιο ισχύει επίσης όσον αφορά την απόφαση Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), όπου το Δικαστήριο επεσήμανε, στη σκέψη 39, ότι «το θέμα του συνυπολογισμού των κερδών και ζημιών των εταιριών που ανήκουν στον εν λόγω όμιλο τίθεται μόνο για τις εταιρίες που εδρεύουν σε ένα

35 — Στην απόφαση Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, σκέψη 55), το Δικαστήριο αναφέρεται σε «μετακίνηση εισοδημάτων που συνήθως φορολογούνται στο ένα από τα δύο αυτά κράτη μέλη προς το έτερο κράτος μέλος».

36 — Η ανυπαρξία δυνατότητας επιλογής μεταξύ διαφόρων εθνικών συστημάτων ήταν η αιτιολογία για την άρνηση του Δικαστηρίου να δεχθεί τον δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας με την απόφαση A (C-123/11, EU:C:2013:84, σκέψεις 48 έως 55).

μόνον κράτος μέλος» και για «τον συνυπολογισμό των ζημιών που σημειώθηκαν σε ένα μόνον κράτος μέλος». Εφόσον δεν υπήρχε δυνατότητα επιλογής μεταξύ διαφόρων εθνικών φορολογικών συστημάτων, η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας δεν έγινε δεκτή ως δικαιολογία·

— ομοίως η απόφαση SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), στη σκέψη 63 της οποίας το Δικαστήριο έκρινε ότι «καθόσον, ανάλογα με την επιλογή στην οποία θα προέβαιναν οι τελούσες σε σχέση αλληλεξάρτησης εταιρίες, το κράτος μέλος της εταιρίας που θα παρείχε τα υπερβολικά ή εκ χαριστικής αιτίας οφέλη θα υποχρεωνόταν να παραιτηθεί από το δικαίωμά του να φορολογεί, ως κράτος της έδρας της εταιρίας αυτής, τα εισοδήματά της υπέρ, ενδεχομένως, του κράτους μέλους της έδρας της εταιρίας που θα λάμβανε τα οφέλη»·

— επίσης η απόφαση X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), όπου το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δικαιολόγησε τη νομοθεσία του που απαγόρευε σε εταιρία να αποφασίζει ελεύθερα αν θα συνιστούσε με θυγατρική της εδρεύουσα στην αλλοδαπή ενιαία φορολογική μονάδα, καθώς και να προχωρεί ελεύθερα στη λύση της εν λόγω μονάδας κάθε έτος σε συνάρτηση με τα πλεονεκτήματα που της προσέφερε το κάθε εθνικό φορολογικό σύστημα, είτε αυτό της εγκαταστάσεως της μητρικής εταιρίας είτε αυτό της εγκαταστάσεως της θυγατρικής. «Οποιαδήποτε επέκταση του πλεονεκτήματος αυτού [δηλαδή της δημιουργίας ενιαίας οικονομικής μονάδας] σε διασυνοριακές καταστάσεις θα είχε ως αποτέλεσμα […] να παρέχει στις μητρικές εταιρίες τη δυνατότητα *ελεύθερης επιλογής* του κράτους μέλους στο οποίο θα μπορούν να ζητούν τον συνυπολογισμό των ζημιών της αλλοδαπής θυγατρικής τους (η υπογράμμιση δική μου· σκέψη 64 της εν λόγω αποφάσεως)·

— τέλος, την άποψη αυτήν ακολουθεί όλη η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τους φόρους κατά την έξοδο από τη χώρα μετά την απόφαση National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), η οποία προφανώς βασίζεται στην επιλογή φορολογούμενου να αποφύγει φόρο υπεραξίας μεταφέροντας τη φορολογική κατοικία του σε άλλη χώρα όπου ο φόρος αυτός δεν υφίσταται ή είναι χαμηλότερος.

81. Εφόσον ο ορισμός της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας θεμελιώνεται πάντα σε μια τέτοια δυνατότητα του φορολογουμένου να επιλέξει ένα φορολογικό σύστημα αντί ενός άλλου, δεν αντιλαμβάνομαι πώς η έννοια αυτή θα μπορούσε να εφαρμοστεί εν προκειμένω. Ούτε ο M.-H. Feilen ούτε η μητέρα του είχαν τη δυνατότητα να μεταφέρουν από την Αυστρία στη Γερμανία ή από τη Γερμανία στην Αυστρία τη φορολογική αρμοδιότητα σχετικά με οποιαδήποτε από τις δύο επίδικες κληρονομικές διαδοχές. Εξάλλου, ουδόλως υφίσταται εν προκειμένω ο κίνδυνος να χάσει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατίας της Γερμανίας κάποιο τμήμα της φορολογικής εξουσίας της προς όφελος της Δημοκρατίας της Αυστρίας.

82. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει αρνηθεί επανειλημμένα να δικαιολογήσει την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας όταν, όπως στην απόφαση Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), η υπόθεση αφορά ένα μόνο φορολογικό σύστημα:

— με την απόφαση Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, σκέψη 59), το Δικαστήριο έκρινε ότι «όταν κράτος μέλος επιλέγει να μη φορολογήσει τις εδρεύουσες στο έδαφός του δικαιούχες εταιρίες ως προς το είδος αυτό εισοδημάτων, δεν μπορεί να επικαλεστεί την ανάγκη εξασφάλισης της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών προκειμένου να δικαιολογήσει τη φορολόγηση των εδρευουσών σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχων εταιριών», ενώ ακόμη με την απόφαση Santander Asset Management SGIIC κ.λπ. (C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 48) έκρινε ότι «από τη στιγμή που το κράτος μέλος επέλεξε να μη φορολογήσει τους ημεδαπούς ΟΣΕΚΑ [οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων] που εισπράττουν μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, δεν μπορεί να επικαλεσθεί την ανάγκη εξασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών για να

δικαιολογήσει τη φορολόγηση των αλλοδαπών ΟΣΕΚΑ που αποκτούν τέτοια εισοδήματα» [37]·

— με την απόφαση Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψη 43), το Δικαστήριο έκρινε ότι «επιχείρημα που αντλείται από την ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη συστηματική άρνηση ενός κράτους μέλους να χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα σε ημεδαπή μητρική εταιρία, με το αιτιολογικό ότι η εταιρία αυτή αναπτύσσει διεθνή οικονομική δραστηριότητα που δεν προβλέπεται να αποφέρει, στο άμεσο μέλλον, φορολογητέα εντός του κράτους αυτού κέρδη»·

— την ίδια συλλογιστική ακολούθησε το Δικαστήριο στην απόφαση Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, σκέψη 29), με την οποία έκρινε ότι «η διαφορετική αυτή μεταχείριση αφορά μόνο μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, που καταβάλλονται σε ημεδαπές μητρικές εταιρίες, με αποτέλεσμα να θίγεται η φορολογική δικαιοδοσία *ενός και μόνον κράτους μέλους*» (η υπογράμμιση δική μου).

83. Από τις εν λόγω αποφάσεις, όπου δεν έγινε δεκτή η ανάγκη διαφυλάξεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας για να δικαιολογηθεί περιοριστικό φορολογικό μέτρο, δεν νομίζω ότι μπορεί να αντληθεί κάποιο επιχείρημα προκειμένου να γίνει δεκτή αυτή η ανάγκη στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά αποκλειστικά το γερμανικό φορολογικό σύστημα που ήταν εντελώς άσχετο με την πρώτη κληρονομική διαδοχή και εφαρμόστηκε αποκλειστικά στη δεύτερη.

84. Εντούτοις, με ορισμένες άλλες αποφάσεις, μεταξύ των οποίων οι Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) και Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), το Δικαστήριο, μολονότι δεν δέχθηκε τον επίδικο δικαιολογητικό λόγο, φαίνεται ότι τον όρισε ευρύτερα, ως τη «διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολόγησης των κερδών και της ευχέρειας έκπτωσης των ζημιών» (απόφαση Philips Electronics, σκέψη 24), έκφραση που απαντάται και στην απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψεις 32 επ.).

85. Βάσει αυτής της πολύ ευρύτερης ιδέας, η οποία δεν απαιτεί πλέον από τον φορολογούμενο δυνατότητα «να επιλέγει» το ένα ή το άλλο φορολογικό σύστημα, μπορεί να ισχυριστεί κανείς εν προκειμένω ότι, εφόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν είχε φορολογική αρμοδιότητα όσον αφορά την πρώτη κληρονομική διαδοχή, προφανώς δεν έχει καμία υποχρέωση να τη λάβει υπόψη στο πλαίσιο της δεύτερης κληρονομικής διαδοχής. Φρονώ, εντούτοις, ότι μια τέτοια συλλογιστική εντάσσεται λογικότερα στην εξέταση της συγκρισιμότητας των καταστάσεων, όπως εξέθεσα ανωτέρω, πριν από την εξέταση των δικαιολογητικών λόγων.

86. Μπορεί επίσης να επισημανθεί ότι το 2004, όταν η μητέρα κατέστη συγκληρονόμος της περιουσίας της κόρης της, και το 2007, όταν ο αναιρεσείων κληρονόμησε τη μητέρα του, οι διατάξεις της συμβάσεως της 4ης Οκτωβρίου 1954 για την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως στον τομέα των φόρων κληρονομίας μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας εξακολουθούσαν να είναι εφαρμοστέες. Με τη σύμβαση αυτή, τα δύο κράτη μέλη συμφώνησαν στην πρόσφορη κατανομή των φορολογικών τους αρμοδιοτήτων. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της συμβάσεως, η αρμοδιότητα φορολογήσεως κληρονομίας ανήκει στο κράτος μέλος στο οποίο βρισκόταν η τελευταία κατοικία του κληρονομουμένου, εφόσον τα κληρονομιαία δεν είναι ακίνητα ή περιουσιακά στοιχεία επιχειρήσεως.

87. Κατά συνέπεια, η Δημοκρατία της Αυστρίας ήταν εκείνη που είχε την αρμοδιότητα να φορολογήσει την κτήση από τη μητέρα της κληρονομίας της κόρης, δεδομένου ότι η κόρη κατοικούσε στην Αυστρία κατά τον χρόνο του θανάτου της, το 2004. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είχε την αρμοδιότητα να φορολογήσει την κληρονομία της μητέρας, δεδομένου ότι αυτή κατοικούσε στη Γερμανία το 2007. Αυτή η σαφής και πρόσφορη κατανομή της φορολογικής

37 — Βλ. επίσης αποφάσεις Επιτροπή κατά Βελγίου (C-387/11, EU:C:2012:670, σκέψεις 76 έως 79) και Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 99).

αρμοδιότητας θα ετίθετο υπό αμφισβήτηση αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ήταν υποχρεωμένη να παραιτηθεί εν μέρει της φορολογικής αρμοδιότητας της όσον αφορά τη δεύτερη κτήση του 2007 και, κατά συνέπεια, να μειώσει τον φόρο κληρονομίας, επειδή η Δημοκρατία της Αυστρίας άσκησε την αρμοδιότητά της να φορολογήσει την κληρονομία της κόρης το 2004.

88. Πέραν τούτου, επιζητεί πράγματι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας «ισόρροπη» κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως, ή μήπως απλή εφαρμογή της κατανομής (χωρίς επιθετικό προσδιορισμό) της φορολογικής αρμοδιότητας που συμφωνήθηκε μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας και λαμβάνει χώρα σε στάδιο, ούτως ειπείν, προγενέστερο της ασκήσεως της φορολογικής αρμοδιότητας, όπως αποδεικνύεται από το ότι η κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας μπορεί να πραγματοποιηθεί βάσει συνδετικών κριτηρίων τα οποία, υπό κανονικές συνθήκες είναι δυνατό να προκαλούν δυσμενείς διακρίσεις ή περιορισμούς, όπως η ιθαγένεια ή ο τόπος κατοικίας (βλ. απόφαση Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38];

89. Εν κατακλείδι, μολονότι εν προκειμένω η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Δημοκρατία της Αυστρίας εφάρμοσαν τη μεταξύ τους συμφωνηθείσα κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας, φρονώ ότι δεν είναι αναγκαίο να γίνει λόγος για (ισόρροπη) κατανομή της φορολογικής εξουσίας προκειμένου να γίνει δεκτό ότι η επίδικη στη διαφορά της κύριας δίκης (γερμανική) νομοθεσία δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης.

V – Πρόταση

90. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα του Bundesfinanzhof:

Η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που απορρέει από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ, δεν αντίκειται σε διατάξεις κράτους μέλους οι οποίες προβλέπουν, σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής υπέρ προσώπων που ανήκουν σε συγκεκριμένη φορολογική κατηγορία, μείωση του φόρου κληρονομίας αν στα κληρονομιαία συγκαταλέγονται περιουσιακά στοιχεία τα οποία είχαν κληρονομηθεί εντός της προηγούμενης δεκαετίας από πρόσωπα που ανήκουν στην ίδια φορολογική κατηγορία, εφόσον για την προγενέστερη φορολογική διαδοχή επιβλήθηκε φόρος κληρονομίας στο εν λόγω κράτος μέλος, ενώ αποκλείουν τη μείωση του φόρου κληρονομίας αν, για την προγενέστερη κληρονομική διαδοχή, καταβλήθηκε φόρος κληρονομίας αποκλειστικά και μόνο σε άλλο κράτος μέλος.

38 — Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί η σκέψη 71 της αποφάσεως F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), κατά την οποία, «δεδομένου ότι με τις προαναφερθείσες συμβάσεις [περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως] η Δημοκρατία της Αυστρίας παραιτήθηκε από την άσκηση της φορολογικής της εξουσίας σε σχέση με δωρεές προς πρόσωπα που διαμένουν στα δύο αυτά άλλα κράτη μέλη, δεν επιτρέπεται να επικαλείται την ισορροπημένη κατανομή της φορολογικής εξουσίας, προκειμένου εν τέλει να επιβάλει έναν ειδικό φόρο στα ιδρύματα για τις δωρεές τους προς διαμένοντες στην αλλοδαπή, με την αιτιολογία ότι αυτοί δεν υπόκεινται στη φορολογική της εξουσία. Συνεπώς, το εν λόγω κράτος μέλος ελεύθερα δέχθηκε ότι η φορολογική εξουσία θα κατανέμεται όπως προβλέπουν οι συγκεκριμένοι όροι των συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογήσεως οι οποίες έχουν συναφθεί με το Βασίλειο του Βελγίου και με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αντιστοίχως».