Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 17. marca 2016 [1]

Vec C-123/15

Max-Heinz Feilen
proti
Finanzamt Fulda

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Sloboda pohybu kapitálu — Daň z dedičstva — Právna úprava členského štátu stanovujúca zníženie dane z dedičstva, ak je súčasťou pozostalosti majetok, ktorý bol v priebehu predchádzajúcich desiatich rokov predmetom dedičstva podliehajúceho dani z dedičstva v tom istom členskom štáte — Majetok zdedený a zdanený v inom členskom štáte“

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), sa týka výkladu článku 63 ods. 1 ZFEÚ a článku 65 ZFEÚ. Bol predložený v rámci sporu medzi pánom Feilenom a Finanzamt Fulda (Daňový úrad vo Fulde) týkajúcom sa toho, že daný úrad zamietol žiadosť pána Feilena o zníženie dane z dedičstva uplatniteľnej na dedičstvo po jeho matke.

I – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

2. Článok 1 ods. 1 smernice 88/361/EHS [2] uvádza:

„Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I.“

3. V prílohe I smernice 88/361, ktorá uvádza pohyby kapitálu, sa dedičstvá a odkazy nachádzajú v bode XI nazvanom „Pohyby kapitálu osobnej povahy“.

B – *Nemecké právo*

4. Ustanovenia zákona o dani z dedičstva a darovania (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3], ktoré sa uplatňujú na zdaňovacie obdobie 2007, sú tieto.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Smernica Rady z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10).

3 — Ustanovenia, ktoré vyplývajú zo znenia tohto zákona uverejneného 27. februára 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, s. 378) a naposledy zmeneného zákonom o štátnom rozpočte (Haushaltsbegleitgesetz) z 29. decembra 2003 (*Bundesgesetzblatt* I, s. 3076, ďalej len „ErbStG“).

5. § 1 ods. 1 bod 1 ErbStG stanovuje, že dedičstvá ako zdaniteľné plnenia spadajú do pôsobnosti tohto zákonu.

6. Podľa § 2 ods. 1 bodov 1 až 3 ErbStG sa daňová povinnosť uplatňuje:

„(1) V prípadoch uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1 až 3 na celý majetok, pokiaľ je poručiteľ v čase svojej smrti… alebo nadobúdateľ v čase vzniku daňovej povinnosti rezidentom. Za rezidentov sa považujú:

a) fyzické osoby, ktoré majú bydlisko alebo zvyčajné bydlisko v tuzemsku,

…

(3) vo všetkých ostatných prípadoch pripadnutia majetku, ktorý pozostáva z vnútroštátneho majetku v zmysle § 121 zákona o ohodnocovaní (Bewertungsgesetz).“

7. § 15 ErbStgG definuje daňové triedy. Jeho odsek 1 znie takto:

„Na základe osobného vzťahu nadobúdateľa k poručiteľovi alebo darcovi sa rozlišujú tieto tri daňové triedy:

Daňová trieda I:

(1) manžel a registrovaný partner,

(2) vlastné deti a nevlastné deti.“

8. Pokiaľ ide o zníženie dane z dedičstva, § 27 ErbStG obsahuje tieto ustanovenia:

„1. Keď osobám daňovej triedy I pripadne z dôvodu smrti majetok, ktorý v priebehu posledných desiatich rokov pred nadobudnutím už nadobudli osoby z tejto daňovej triedy a ktorý podliehal zdaneniu podľa tohto zákona, výška dane vzťahujúca sa na tento majetok sa zníži takto, pokiaľ odsek 3 neustanovuje inak:

o…%	ak doba medzi oboma okamihmi vzniku daňovej povinnosti
50	netrvá viac ako 1 rok
45	trvá viac ako 1 rok, ale menej ako 2 roky
40	trvá viac ako 2 roky, ale menej ako 3 roky
35	trvá viac ako 3 roky, ale menej ako 4 roky
30	trvá viac ako 4 roky, ale menej ako 5 rokov
25	trvá viac ako 5 rokov, ale menej ako 6 rokov
20	trvá viac ako 6 rokov, ale menej ako 8 rokov
10	trvá viac ako 8 rokov, ale menej ako 10 rokov

2. …

3. Zníženie dane podľa prvého odseku nesmie byť vyššie ako suma, ktorá vznikne uplatnením percentuálnych sadzieb uvedených v prvom odseku na daň, ktorú predchádzajúci nadobúdateľ zaplatil za nadobudnutie toho istého majetku.“

II – **Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálna otázka**

9. Pán Feilen, ktorý má bydlisko v Nemecku, je jediným dedičom po svojej matke, ktorá zomrela v roku 2007 v tom istom členskom štáte, kde sa nachádzalo miesto jej posledného bydliska. Pozostalosť matky bola predovšetkým tvorená ako jej podiel na pozostalosti jej dcéry, ktorá zomrela v roku 2004 v Rakúsku, kde mala do smrti svojej dcéry bydlisko aj matka. Keďže rozdelenie dedičstva po dcére sa uskutočnilo v Rakúsku až po smrti matky, daň z dedičstva vo výške 11 961,91 eura zaplatil pán Feilen.

10. Vo svojom daňovom priznaní týkajúcom sa dedičstva po matke, ktorá bývala v Nemecku, pán Feilen započítal daň z dedičstva zaplatenú v Rakúsku medzi dedičské záväzky a požiadal o zníženie nemeckej dane z dedičstva na základe § 27 ErbStG. Daňový úrad vo Fulde vo svojom stanovisku z 28. októbra 2009 odpočítal zo zdaniteľného základu daň z dedičstva zaplatenú v Rakúsku, ale odmietol priznať zníženie dane z dedičstva.

11. Finanzgericht (Finančný súd) zamietol žalobu podanú pánom Feilenom proti rozhodnutiu daňového úradu vo Fulde s hlavným odôvodnením, že § 27 ods. 1 ErbStG predpokladá predchádzajúce nadobudnutie zdedeného majetku zdaneného daňou z dedičstva podľa tohto zákona, pričom v danom prípade to tak nebolo, lebo predchádzajúce nadobudnutie majetku dcéry jej matkou nezakladalo v Nemecku daňovú povinnosť k dani z dedičstva. [4]

12. Vnútroštátny súd, ktorý rozhodoval o opravnom prostriedku „Revision“, vyslovil pochybnosti o súlade § 27 ErbStG s právom Únie.

13. Po prvé uvádza, že dedičstvo, ktoré nadobudol žalobca vo veci samej, by mohlo spadať do pôsobnosti ustanovení práva Únie týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu. Dedenie spočívajúce v prechode majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viacero osôb spadá totiž do pôsobnosti bodu XI prílohy I smernice 88/361, a teda predstavuje pohyb kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ, s výnimkou prípadov, keď sa jeho rozhodujúce prvky obmedzujú na územie jedného členského štátu. [5] Podľa vnútroštátneho súdu by teda nemuselo byť dedičstvo, ktoré nadobudol pán Feilen, považované za čisto vnútroštátnu transakciu, lebo pán Feilen nadobudol majetok od svojej matky, ktorého podstatnú časť tvorí dedičstvo po jej dcére v Rakúsku, a teda ide o zahraničný majetok.

14. Po druhé vnútroštátny súd uvádza, že zamietnutie priznania zníženia dane z dedičstva podľa § 27 ods. 1 ErbStG by mohlo predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu, lebo jeho účinkom je zníženie hodnoty dedičstva zahŕňajúceho majetok podliehajúci zahraničnej dani z dedičstva. [6] Má však v tejto súvislosti pochybnosti so zreteľom na rozsudok Block (C-67/08, EU:C:2009:92), ktorý v situácii dvojitého zdanenia vylúčil existenciu obmedzenia pohybu kapitálu vyplývajúce z ErbStG z dôvodu, že členské štáty nemajú povinnosť prispôsobiť ich vlastný daňový systém rôznym daňovým systémom ostatných členských štátov a disponujú teda, s výnimkou dodržania práva Únie, určitou autonómiou v tejto oblasti.

15. Po tretie sa vnútroštátny súd pýta na prípadné odôvodnenie takéhoto obmedzenia. V tomto rámci sa pýta, či § 27 ods. 1 ErbStG zavádza rozdielne zaobchádzanie povolené na základe článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ alebo svojvoľnú diskrimináciu zakázanú na základe článku 65 ods. 3 ZFEÚ a či obmedzenie, ktoré prináša, nie je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu týkajúcim sa zachovania koherencie nemeckého daňového systému.

4 — Matka a dcéra nemali v čase úmrtia dcéry bydlisko v Nemecku v zmysle § 2 ods. 1 bodu 1 ErbStG a dedičstvo po dcére zahŕňalo len zahraničný majetok v zmysle § 2 ods. 3 ErbStG (opak „tuzemského“ majetku).

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

6 — Rozsudok Komisia/Nemecko (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 41).

16. Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je právna úprava členského štátu, na základe ktorej sa pri nadobudnutí majetku z dôvodu smrti osobami z určitej daňovej triedy stanoví zníženie dane z dedičstva, ak je súčasťou pozostalosti majetok, ktorý v priebehu desiatich rokov pred neskorším nadobudnutím už nadobudli osoby tejto daňovej triedy, a z tohto predchádzajúceho nadobudnutia bola v danom členskom štáte vymeraná daň z dedičstva, zatiaľ čo zníženie dane je vylúčené v prípade, ak z predchádzajúceho nadobudnutia bola vyrubená daň z dedičstva v inom členskom štáte, v rozpore s voľným pohybom kapitálu podľa článku 63 ods. 1 ZFEÚ v spojení s článkom 65 ZFEÚ?“

III – **Konanie pred Súdnym dvorom**

17. Písomné pripomienky predložili pán Feilen, nemecká, španielska vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia. Všetci účastníci konania s výnimkou španielskej vlády boli vypočutí na pojednávaní 27. januára 2016.

IV – **Posúdenie**

A – *Zhrnutie pripomienok účastníkov konania*

18. Pán Feilen navrhuje, aby Súdny dvor odpovedal na položenú otázku kladne. Konštatuje, že podľa judikatúry Súdneho dvora dedičstvo spadá do pôsobnosti voľného pohybu kapitálu. Okrem toho sa domnieva, že situácia vo veci samej nie je porovnateľná so situáciou v rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), lebo v prejednávanom prípade nejde o súbežné zdanenie, ktoré vyvoláva kumulatívny účinok, ale výlučne o vnútroštátnu väzbu na predchádzajúce dedenie. Navyše tvrdí, že obmedzenie nemôže byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, teda zachovaním koherencie nemeckého daňového systému, lebo neexistuje priama spojitosť medzi daňovou výhodou (poskytnutie zníženia dane z dedičstva) a nevýhodou (zdanenie predchádzajúceho dedičstva). Zníženie dane z dedičstva totiž nebolo priznané vo vzťahu k skôr dosiahnutému vnútroštátnemu daňovému príjmu.

19. Nemecká vláda naopak navrhuje, aby Súdny dvor odpovedal na položenú otázku záporne.

20. Domnieva sa totiž, že predmetné vnútroštátne ustanovenie nepredstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, lebo zníženie hodnoty dedičstva tvoreného zahraničným majetkom nevyplýva z uplatnenia tohto ustanovenia, a teda zo zdanenia v Nemecku, ale zo súbežného výkonu daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko a Rakúskej republiky. Nemecká vláda sa teda domnieva, že riešenie uvedené v rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92) je možné uplatniť na prejednávaný prípad v tom zmysle, že Spolková republika Nemecko nemá povinnosť prispôsobiť svoj vlastný daňový systém, aby zohľadnila daň z dedičstva zaplatenú v iných členských štátoch, aj keby to viedlo k dvojitému zdaneniu dedičstva.

21. Nemecká vláda subsidiárne tvrdí, že takzvané rozlišovanie zavedené v § 27 ods. 1 ErbStG medzi predchádzajúcim dedením zdaneným v Nemecku a predchádzajúcim dedením zdaneným v inom členskom štáte nevedie k zakázanej diskriminácii, keďže vnútroštátne a cezhraničné situácie nie sú objektívne porovnateľné, lebo Spolková republika Nemecko nemala v obidvoch prípadoch rovnaké právo na výber dane.

22. Španielska vláda tiež navrhuje odpovedať záporne na položenú otázku. Trvá na existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu, ktorý odôvodňuje rozlišovanie zavedené v § 27 ErbStG podľa miesta zdanenia majetku, pričom týmto dôvodom je obzvlášť nevyhnutnosť zachovania koherencie nemeckého daňového systému.

23. Vláda Spojeného kráľovstva zastáva ten istý názor. Domnieva sa, že predmetná nemecká právna úprava nevytvára nijaké obmedzenie voľného pohybu kapitálu, lebo Spolková republika Nemecko neuložila na zahraničný majetok matky žalobcu vo veci samej vyššiu daň z dedičstva, ako je daň z dedičstva, ktorú by uložila na majetok nachádzajúci sa výlučne v Nemecku. Podľa vlády Spojeného kráľovstva totiž táto právna úprava ukladá vyššiu daň z dedičstva len v prípade, ak majetok nepodliehal počas predchádzajúcich desiatich rokov nemeckej dani z dedičstva, a to bez ohľadu na to, kde sa nachádzal. Za týchto okolností sa domnieva, že situácia v prejednávanej veci je analogická so situáciou v rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), lebo dvojité zdanenie bolo výsledkom súbežného výkonu daňových právomocí dvoch členských štátov.

24. Vláda Spojeného kráľovstva tiež tvrdí, že takzvané obmedzenie voľného pohybu kapitálu je odôvodnené nevyhnutnosťou zachovať koherenciu nemeckého daňového systému, pričom zastáva rovnaké stanovisko o existencii priamej spojitosti medzi daňovou výhodou a stanoveným daňovým odvodom ako ostatné vlády.

25. Komisia navrhuje Súdnemu dvoru, aby na položenú otázku odpovedal kladne.

26. Komisia sa domnieva, že § 27 ErbStG zavádza obmedzenie pohybu kapitálu, lebo tým, že zvýhodňuje po sebe nasledujúce nadobudnutia „vnútroštátneho“ majetku už zdaneného v Nemecku, prispieva k zníženiu hodnoty zdedeného majetku pochádzajúceho z iného členského štátu.[7] Uvedený majetok podlieha vyššiemu zdaneniu ako „vnútroštátny“ majetok, takže sa z pohľadu zosnulého a dediča môže zdať menej zaujímavý postup, keď sa investície uskutočnia v inom členskom štáte, sú v ňom udržiavané a prevedené na dediča v Nemecku. V tomto kontexte Komisia pripomína, že riešenie v rozsudku Block (C-67/08, EU:C:2009:92) sa neuplatní, keďže skutkový stav v prejednávaných prípadoch nie je porovnateľný.

27. Nakoniec sa Komisia domnieva, že predmetné opatrenie nemôže byť považované za odôvodnené podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ. Z objektívneho hľadiska neexistuje nijaký rozdiel medzi situáciami, ktorý by mohol odôvodniť nerovnaké daňové zaobchádzanie, pokiaľ ide o výšku dane z dedičstva z vnútroštátneho majetku a zahraničného majetku, lebo výpočet dane je v oboch prípadoch viazaný na hodnotu majetku zahrnutého do dedičstva. Skutočnosť, že sa daňová výhoda priznáva len v prospech vnútroštátneho majetku, nevyplýva *ratio legis* z § 27 ErbStG, ktorého cieľom je zamedziť nadmernému zníženiu rodinného majetku v prípade, ak počas relatívne krátkeho obdobia dôjde k niekoľkým po sebe nasledujúcim dedeniam, a to bez ohľadu na to, kde sa uvedený majetok nachádza.

28. Ani odôvodnenie nevyhnutnosťou zachovať koherenciu daňového systému nie je podľa Komisie v prejednávanom prípade predstaviteľné, lebo daňová záťaž nespočíva na tom istom daňovníkovi, ktorému bola priznaná daňová výhoda[8], keďže osobou povinnou zaplatiť daň z prvého dedičstva v Rakúsku je žalobca vo veci samej konajúci ako zákonný dedič zosnulej a osobou povinnou zaplatiť daň z druhého dedenia v Nemecku bol sám žalobca.

B – *Analýza*

1. Spadá dedenie vo veci samej do pôsobnosti práva Únie a predovšetkým do pôsobnosti voľného pohybu kapitálu?

29. Ako Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) sám uvádza vo vnútroštátnom rozhodnutí, táto otázka volá jasne po kladnej odpovedi.

7 — Odkazuje sa na rozsudok Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 30 a nasl.).

8 — Komisia sa opiera o rozsudok Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 60).

30. Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty však musia pri vykonávaní tejto právomoci dodržiavať právo Únie. [9]

31. Z ustálenej judikatúry takisto vyplýva, že „na dedičstvá, v ktorých prípade dochádza k prechodu majetku zanechaného zosnulou osobou na jednu alebo viac osôb, sa vzťahuje kategória XI prílohy I smernice 88/361, nazvaná ‚Pohyby kapitálu osobnej povahy', a… predstavujú pohyby kapitálu v zmysle článku [63 ZFEÚ], s výnimkou prípadov, keď sa ich podstatné prvky nachádzajú v jedinom členskom štáte" [10].

32. Keďže pán Feilen nadobudol zahraničný majetok (rakúsky), dedičstvo nemôže byť zjavne považované za čisto vnútroštátnu transakciu.

33. Z toho vyplýva, že je teda vhodné ďalej skúmať, či taká vnútroštátna právna úprava, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu.

2. Predstavuje § 27 ods. 1 ErbStG obmedzenie voľného pohybu kapitálu?

34. Existencia obmedzenia voľného pohybu kapitálu predpokladá, že rozdielne daňové zaobchádzanie sa uplatní na objektívne porovnateľné situácie.

35. Pripomínam, že podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ článkom 63 ZFEÚ nie je dotknuté právo členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál. Táto odchýlka od základnej zásady voľného pohybu kapitálu sa má vykladať reštriktívne a nemá predstavovať ani prostriedok svojvoľnej diskriminácie, ani zastrené obmedzenie voľného pohybu kapitálu a platieb, ako sú definované v článku 63 ZFEÚ. Na to, aby sa takéto rozdielne zaobchádzanie mohlo považovať za zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné po prvé, aby sa rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo po druhé, aby bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. [11]

36. V prejednávanom prípade je rozdielne daňové zaobchádzanie zjavné.

37. Ak sa vychádza zo zásady, tak ako Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), že predmetné ustanovenie sa má vykladať v tom zmysle, že daňová úľava je priznaná len v prípade, ak predchádzajúce nadobudnutie majetku bolo zdanené v Nemecku, konštatujem, že táto právna úprava uprednostňuje po sebe idúce nadobudnutia „vnútroštátneho" majetku (osobami „daňovej triedy I" [12]), ktorý už bol zaťažený daňou z dedičstva v Nemecku pri predchádzajúcom nadobudnutí z dôvodu úmrtia, v porovnaní s po sebe idúcimi nadobudnutiami „zahraničného majetku", ktorý nebol zdanený v Nemecku, ale v inom členskom štáte.

9 — Rozsudky Komisia/Francúzsko (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 21), Komisia/Grécko (C-155/09, EU:C:2011:22, bod 39) a Komisia/Rakúsko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 23).

10 — Pozri najmä rozsudky Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, bod 58), van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, body 40 až 42), Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, bod 22), a Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 20). Pre ďalšie prípady v oblasti dane z dedičstva (dokonca dane z darovania), pozri najmä rozsudky Geurts a Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Eckelkamp a.i. (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), Komisia/Španielsko (C-127/12, EU:C:2014:2130), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), Komisia/Nemecko (C-211/13, EU:C:2014:2148), Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), ako aj Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Pozri tiež prebiehajúce veci na Súdnom dvore Hünnebeck (C-479/14) [moje návrhy v tejto veci boli prednesené 18. februára 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)] a Sparkasse Allgäu (C-522/14)], [pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar vo veci Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)].

11 — Pozri rozsudky Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, bod 43), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 29) a Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, bod 45).

12 — Podľa § 15 ods. 1 ErbStG sa na účely dedenia za rodinných príslušníkov, ktorí spadajú do „daňovej triedy I", považujú manželia a partneri, deti a nevlastné deti, potomkovia detí a nevlastných detí, ako aj predkovia.

38. Predtým, ako dospejem k záveru o existencii alebo neexistencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu, je vhodné odkázať na niekoľko rozsudkov Súdneho dvora, ktorých sa v značnej miere dovolávajú účastníci konania, keďže sa týkajú nemeckej právnej úpravy v oblasti dane z dedičstva.

39. V rozsudku Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 32)[13] Súdny dvor rozhodol, že „v predmetnom prípade je účinkom vnútroštátnych ustanovení, o ktoré ide vo veci samej, vedúcich k tomu, že dedičstvo obsahujúce poľnohospodársky a lesný majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte podlieha v Nemecku vyššej dani z dedičstva, ako je tá, ktorá by vznikla, keby sa majetok predstavujúci dedičstvo nachádzal výlučne na území tohto posledného uvedeného členského štátu, obmedzenie pohybu kapitálu, pretože dochádza k zníženiu hodnoty dedičstva obsahujúceho takýto majetok nachádzajúci sa mimo nemeckého územia“.

40. Súdny dvor sa preskúmaním nemeckej právnej úpravy ErbStG zaoberal aj v rozsudkoch Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 25) a Komisia/Nemecko (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 43), pričom uviedol, že taká právna úprava, ktorá robí závislým uplatnenie nezdaniteľnej sumy na základ dane z dotknutej nehnuteľnosti od miesta bydliska zosnulého alebo dediča v okamihu úmrtia, vedie k tomu, že dedenie medzi nerezidentmi, ktoré zahŕňa takúto nehnuteľnosť, podlieha vyššej daňovej záťaži ako dedenie zahŕňajúce aspoň jedného rezidenta, a teda jej účinkom je zníženie hodnoty tohto dedičstva.[14]

41. V týchto veciach štát, v ktorom mal zosnulý bydlisko, zaťažuje zahraničný majetok vyššou daňou z dedičstva, ako by bola daň, ak by sa majetok tvoriaci dedičstvo nachádzal výlučne v členskom štáte zosnulého[15] (štát zdaňuje oba majetky) alebo vypočítava odlišne nezdaniteľnú sumu alebo daňový základ v prípade darovania nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Nemecku na základe toho, či darca alebo obdarovaný majú bydlisko v Nemecku (v oboch prípadoch vzniká povinnosť dane z darovania).[16]

42. V týchto troch rozsudkoch Súdny dvor rozhodol, že neexistuje nijaký objektívny rozdiel medzi situáciou osôb, z ktorých nijaká nemá bydlisko v Nemecku, a situáciou, v ktorej aspoň jedna z osôb má bydlisko v tomto členskom štáte alebo tiež medzi dedičstvom zahŕňajúcim majetok v Nemecku a dedičstvom, v ktorom sa majetok nachádza v inom členskom štáte, lebo výška dane z dedičstva týkajúcej sa nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Nemecku sa vypočíta na základe ErbStG súčasne podľa hodnoty tejto nehnuteľnosti a podľa osobnej väzby existujúcej medzi zosnulým a dedičom. Ani jedno z týchto kritérií však nezávisí od miesta bydliska účastníkov alebo od miesta, kde sa nachádza majetok. Nijaký objektívny rozdiel medzi týmito situáciami nemôže teda viesť k tomu, aby rozdielne daňové zaobchádzanie, ktoré sa na ne uplatňuje, bolo zlučiteľné so Zmluvou.

13 — Pozri O'SHEA, T.: ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules. In: *Tax Notes International*, 11. február 2008, s. 468 a nasl.; MICHEL, V.: Impôt sur les successions et situation du bien imposé. In: *Europe*, marec 2008, s. 16; LEISTENTRITT, M.: Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr. In: *European Law Reporter (ELR)*, 7 – 8/2008, s. 271 a nasl.; KEMMEREn, E.: The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands. In: *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Wien 2013, s. 147 až 164.

14 — Pozri, pokiaľ ide o ErbStG a jeho súlad alebo nesúlad s právom Únie, okrem iného FRABERGER, F.: Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht. In: *SWI* 1998, s. 30; TUMPEL, M.: Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer. In: *SWI* 2000, s. 2; FELLNER, K.: Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig? In: *RdW* 2005, s. 44; FELLNER, K.: Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig? In: SWK 2006, s. 57; FRABERGER, F., BURGSTALLER, E., HASLINGER, K.: Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer. In: *taxlex* 2007, s. 707 a obzvlášť s. 715, ako aj PETRITZ, M.: ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer. In: *RdW* 2008/125, s. 174.

15 — Rozsudok Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, bod 32) a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mazák vo veci Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, bod 35).

16 — Rozsudky Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 25) a Komisia/Nemecko (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 43).

43. Viacerí účastníci konania tiež citovali rozsudok Block (C-67/08, EU:C:2009:92), pričom nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva sa domnievali, že sa uplatní *mutatis mutandis* na prejednávanú vec. V tejto veci bola pani Blockovej, ktorá bola rezidentkou v Nemecku, uložená povinnosť zaplatiť zo zdedeného majetku nachádzajúceho sa v Španielsku nemeckú daň z dedičstva bez toho, aby si mohla odpočítať daň z dedičstva zaplatenú v Španielsku, keďže Spolková republika Nemecko a Španielske kráľovstvo nemali medzi sebou uzavretú nijakú dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dedenia.

44. Súdny dvor v tejto veci rozhodol, že nešlo o obmedzenie pohybu kapitálu, keďže dvojité právne zdanenie v prejednávanej veci bolo výsledkom súbežného výkonu daňových právomocí dvoch členských štátov.

45. Podľa môjho názoru je prejednávaná vec odlišná od vyššie uvedených rozsudkov.

46. Na jednej strane situácia dvojitého právneho zdanenia, ktorá viedla k vydaniu rozsudku vo veci Block (C-67/08, EU:C:2009:92), bola charakterizovaná neexistenciou rozdielneho daňového zaobchádzania, lebo nemecká právna úprava zaobchádzala rovnako so všetkými daňovníkmi. Je pravda, že pani Block by zaplatila nižšiu daň, ak by sa celý jej majetok nachádzal v Nemecku, ale nevýhoda, ktorú niesla, nebola dôsledkom nemeckej právnej úpravy. Vyplývala totiž zo súbežného výkonu daňových právomocí dvoch členských štátov. [17]

47. Na strane druhej, na rozdiel od vecí, ktoré viedli k rozsudkom Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) a Komisia/Nemecko (C-211/13, EU:C:2014:2148), prejednávaná vec je charakterizovaná neexistenciou objektívnej porovnateľnosti situácií, lebo ide o situáciu daňovníka s bydliskom v Nemecku, ktorý zdedil majetok, ktorý bol počas desiatich predchádzajúcich rokov zdanený v Nemecku, a situáciu iného daňovníka s bydliskom tiež v Nemecku, ktorý zdedil majetok, ktorý bol počas tej istej doby predmetom zdanenia, ale v inom členkom štáte.

48. Chcel by som tu prevziať niekoľko úvah, ktoré som venoval tomuto problému porovnateľnosti v mojich návrhoch vo veci Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, body 37 až 40):

„37. … situácie rezidentov a nerezidentov nie sú porovnateľné s ohľadom na daňový systém členského štátu, ak tento členský štát nemá právomoc alebo nevykonáva právomoc zdaňovať nerezidentov[[18]].

38. Tá istá požiadavka vysvetľuje predpoklad uvedený Súdnym dvorom v rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24), podľa ktorého ‚stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte… sa nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou stálych prevádzkarní rezidentov *s ohľadom na opatrenia prijaté členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie príjmov spoločnosti rezidenta*‘ (kurzívou zvýraznil generálny advokát) [[19]].

39. Myšlienka nie je nová. V rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) Súdny dvor rozhodol, že akcionári fyzické osoby materskej spoločnosti nerezidenta v Spojenom kráľovstve nemôžu využiť rovnakú daňovú úľavu z dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami rezidentami v Spojenom kráľovstve ako akcionári fyzické osoby materskej spoločnosti rezidenta v Spojenom kráľovstve, ak na tieto vyplácané dividendy nebola

17 — Rozsudky Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20), ako aj Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 26 a nasl.).

18 — Táto myšlienka bola potvrdená v bode 65 rozsudku Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), ktorý uvádza „keďže Spolková republika Nemecko nevykonáva žiadnu daňovú právomoc vo vzťahu k hospodárskym výsledkom takejto stálej prevádzkarne [ktorá nie je rezidentom], a odpočítanie jej strát nie je už v Nemecku povolené, situácia stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Rakúsku nie je porovnateľná so situáciou stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Nemecku vo vzťahu k opatreniam prijatým Spolkovou republikou Nemecko s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie príjmov spoločnosti rezidenta“.

19 — Pozri body 27 a 64 rozsudku Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

uložená nijaká britská daň. Súdny dvor vo svojom rozsudku spresnil, že by tomu bolo inak, ak by na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia alebo na základe jednostranného rozhodnutia Spojené kráľovstvo zachovalo právo zdaniť vyplatené dividendy britskou daňou z príjmov.

40. S ohľadom na tieto úvahy Súdny dvor rozhodol, že články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ ‚neodporujú tomu, ak členský štát pri rozdelení dividend spoločnosťou rezidentom uvedeného štátu poskytuje spoločnostiam prijímajúcim uvedené dividendy, ktoré sú takisto rezidentmi tohto štátu, daňový úver zodpovedajúci časti dane zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou vyplácané zisky, ale neposkytuje ho spoločnostiam prijímajúcim zisky, ktoré sú rezidentmi iného členského štátu a ktoré v tomto prvom štáte nie sú daňovníkmi z dôvodu týchto dividend‘[20].“

49. Dospel som k záveru, že „keďže nemôže ísť o daňovú výhodu, ak neexistuje daňová právomoc[21], nezdá sa mi situácia spoločnosti, akou je Timac Agro, porovnateľná so situáciou spoločnosti v Nemecku, ktorá má stálu prevádzkareň v tom istom členskom štáte“[22] (bod 74 týchto návrhov).

50. Inými slovami, rozhodujúce kritérium pri určení objektívnej porovnateľnosti vnútroštátnych a cezhraničných situácií je existencia daňovej právomoci predmetného členského štátu v oboch situáciách.[23]

51. Tieto závery je možné použiť aj na prejednávanú vec. Ako správne zdôraznila nemecká vláda, v rámci čisto vnútroštátnej situácie spadajú všetky nadobudnutia majetku, teda tak predchádzajúce nadobudnutie majetku, ako aj druhé nadobudnutie majetku, do nemeckej daňovej právomoci. Naopak, v rámci cezhraničnej situácie, akou je situácia vo veci samej, Spolková republika Nemecko nemá a nemala daňovú právomoc týkajúcu sa predchádzajúceho nadobudnutia majetku, keďže jej daňová právomoc sa týkala len druhého nadobudnutia majetku. Pri výkone svojej daňovej právomoci zahŕňajúcej uplatnenie zníženia dane stanovené v § 27 ErbStG nie je teda Spolková republika Nemecko povinná zohľadniť nadobudnutie majetku (predchádzajúce), ktoré nespadá do jej daňovej právomoci.

52. Inými slovami, Spolková republika Nemecko nezvýhodnila v rámci dane z dedičstva vnútroštátny majetok pred zahraničným majetkom, ktorý by takisto zdanila. V prejednávanom prípade nezdaňuje zahraničný majetok.

53. Keďže situácie nie sú porovnateľné, rozdielne daňové zaobchádzanie nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

3. Subsidiárne: existencia odôvodnenia

54. V prípade, ak by Súdny dvor dospel k záveru, že situácie sú porovnateľné, a teda že existuje obmedzenie, myslím si, že by to v každom prípade bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

20 — Rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 74). V novšej veci Súdny dvor konštatoval, že rozdielna objektívna situácia vyplývala z toho, že sa členský štát vzdal výkonu daňovej právomoci nad dividendami vyplácanými spoločnosťami rezidentmi v inom členskom štáte následne po uzavretí dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, pozri rozsudok Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, body 80 až 82).

21 — Podľa zásady uvedenej v bode 24 rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) a predtým uplatnenej v rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Tento záver platí len pre zdaňovacie obdobie za rok 1999 [druhá prejudiciálna otázka vo veci, ktorá viedla k vydaniu rozsudku Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)], lebo v predchádzajúcich rokoch bola vykonávaná daňová právomoc, a teda existovala porovnateľnosť (prvá prejudiciálna otázka). V bode 28 tohto rozsudku sa Súdny dvor domnieval (tým potvrdil moje návrhy), že udelením tej istej výhody pre stále prevádzkarne nerezidentov, ako aj stále prevádzkarne rezidentov, došlo k ich „zrovnoprávneniu“, a teda išlo o porovnateľné situácie.

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

55. Budem teda analyzovať dôvody uvedené v písomných pripomienkach a pripomienkach na pojednávaní, teda koherenciu nemeckého daňového systému a nevyhnutnosť zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci.

a) Daňová koherencia

56. Súdny dvor už pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou. [24]

57. V tomto rámci vyžadoval, aby vo vzťahu k tomu istému daňovníkovi a k tej istej dani predmetný daňový systém vytvoril priamu spojitosť medzi dotknutou daňovou výhodou a stanoveným daňovým odvodom. [25] Preskúmam tieto tri podmienky, pričom podmienka týkajúca sa priamej spojitosti medzi výhodou a daňovým odvodom je najvýznamnejšia.

i) Priama spojitosť medzi dotknutou daňovou výhodou a stanoveným daňovým odvodom

58. Prijatím § 27 ErbStG nemecký zákonodarca zaviedol z dôvodu spravodlivého zaobchádzania opatrenie, na základe ktorého sa nemecká štátna pokladnica vzdáva časti dane z dedičstva, ktorú získava na základe nadobudnutia majetku, a to z dôvodu, že z tohto majetku vybrala daň z dedičstva v rámci predchádzajúceho nadobudnutia majetku v priebehu predchádzajúcich desiatich rokov, pričom toto zníženie klesá s počtom rokov.

59. Zníženie dane z dedičstva pri druhom nadobudnutí majetku podľa § 27 ErbStG má za cieľ to, aby sa v Nemecku čiastočne zamedzilo dvojitému zdaneniu majetku prevádzaného dedením počas krátkeho časového obdobia. K takému dvojitému zdaneniu v Nemecku môže evidentne dôjsť len v prípade, ak dôjde k prvému zdaneniu v Nemecku.

60. Inými slovami a ako zdôraznila španielska vláda a vláda Spojeného kráľovstva, účelom daňovej výhody spojenej so znížením dane je kompenzácia daňovej záťaže, ktorá vznikla v rámci predchádzajúceho nadobudnutia majetku. Táto výhoda je spojená so skutočnosťou, že zdanenie prvého nadobudnutia majetku v Nemecku znížilo hodnotu druhého nadobudnutia.

61. Súhlasím teda s Bundesfinanzhofom (Spolkový finančný súd), ktorý sa vo vnútroštátnom rozhodnutí domnieva, že „existuje vzťah medzi daňovou záťažou (zdanenie predchádzajúceho nadobudnutia majetku) a znížením dane (pri zdanení následného nadobudnutia majetku)“ [26].

62. V tejto súvislosti je možné vytvoriť paralelu medzi prejednávanou vecou a vecou, ktorá viedla k vydaniu rozsudkov Komisia/Belgicko (C-250/08, EU:C:2011:793) a Komisia/Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. V maďarskom práve sa z kúpy maďarských nehnuteľností určených na trvalé bývanie vyberá pomerná daň, pričom daň už zaplatená pri príležitosti prvého nákupu sa odpočíta od dane z druhého nákupu (a tak ďalej) tak, aby sa týkala len rozdielu v cene [niečo na spôsob dane z pridanej hodnoty (DPH)]. Naopak, v prípade prvého nákupu uskutočneného v inom členskom štáte sa maďarská daň

24 — Rozsudky Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 21), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 43), Komisia/Belgicko (C-250/08, EU:C:2011:793, bod 77), Komisia/Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 78) a K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 71).

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

26 — Generálny advokát Mengozzi vo svojich návrhoch vo veci Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, bod 71) hovorí o „priamom vzťahu a súmernej logike“.

týka celej ceny druhého nákupu uskutočneného v Maďarsku. Súdny dvor síce konštatoval existenciu prekážky, ale tiež rozhodol, že bola odôvodnená koherenciou maďarského daňového systému, lebo existovala spojitosť medzi daňovou výhodou priznanou pri druhom nákupe a pôvodným daňovým odvodom. [27]

64. Súdny dvor prijal rovnaké odôvodnenie v rozsudku Komisia/Belgicko (C-250/08, EU:C:2011:793) vydanom v ten istý deň, pokiaľ ide o porovnateľný belgický systém. V bode 73 tohto rozsudku rozhodol, že „treba pripomenúť, že vzhľadom na to, že Belgické kráľovstvo nemá nijaké právo zdaniť kúpu nehnuteľnosti, ktorá sa predtým uskutočnila v inom členskom štáte osobami, ktoré sa rozhodnú zriadiť si nové hlavné bydlisko vo Flámskom regióne, štruktúra tejto daňovej výhody má symetrický základ“ [28].

65. V prejednávanom prípade to bola prvá rakúska daň z dedičstva, ktorá znížila hodnotu druhého dedenia, a nie daň z dedičstva zaplatená v Nemecku. Percentuálne zníženie nemeckej dane z dedičstva týkajúce sa druhého dedenia bolo namieste len preto, že je spojené so sumou, ktorá bola predmetom dane z dedičstva pri prvom nadobudnutí. Splatná daň z dedičstva z oboch dedení sa týkala toho istého majetku, ak nie fyzicky, tak v každom prípade jeho hodnoty, aj keď možnosť zistenia fyzickej identity majetku je vyššia v prípade, ak medzi oboma nadobudnutiami ubehol krátky čas.

ii) Výhoda a odvod sa musia týkať tej istej dane

66. Táto podmienka [29] je v prejednávanom prípade evidentne splnená, lebo súčasne výhoda a odvod sa týkajú dane z dedičstva.

iii) Musí ísť o toho istého daňovníka

67. Táto podmienka sa ako taká vyžaduje výnimočne. [30] Súdny dvor dokonca uviedol, že dve posledné podmienky „teda v prejednávanej veci ten istý daňovník a rovnaká daň, už boli [v niektorých rozsudkoch]… považované za dostatočné na preukázanie existencie uvedenej spojitosti“ [31], teda spojitosti medzi daňovou výhodou a daňovým odvodom.

68. Po tom, čo Súdny dvor v rozsudku Komisia/Belgicko (C-250/08, EU:C:2011:793) konštatoval takúto spojitosť medzi výhodou a odvodom, v bode 75 dopĺňa, že „ide totiž jednak o toho istého daňového poplatníka, od ktorého už boli predmetné poplatky vybraté a ktorému teda vzniká možnosť započítať poplatky, a jednak sa výhoda priznáva pri rovnakom druhu poplatku“. Tieto prvky predstavovali dôkaz priamej spojitosti, uvedenej v bode 71 tohto rozsudku, ako jedinej podmienky umožňujúcej prijať odôvodnenie založené na daňovej koherencii.

69. Aj keď je v prejednávanej veci priama spojitosť jasne preukázaná, pripomínam, že daňovník, ktorý musí zaplatiť daň z dedičstva z druhého nadobudnutia majetku, nie je totožný s osobou, ktorá je povinná zaplatiť daň z dedičstva z prvého nadobudnutia, lebo posledný uvedený je nevyhnutne zomrelou osobou.

27 — Pozri STEICHEN, A.: *Précis de droit fiscal communautaire*. Éditions Saint Paul, 2015, s. 90.

28 — Toto odôvodnenie mohlo viesť Súdny dvor k záveru, že predmetné situácie neboli porovnateľné. Pozri analogicky rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 42). Rád by som však poznamenal, že Súdny dvor v týchto veciach dospel k záveru, že situácie neboli porovnateľné, čo vylúčilo existenciu obmedzenia voľného pohybu osôb, čím sa stalo preskúmanie prípadných odôvodnení zbytočné (pozri body 34 až 53 týchto návrhov).

29 — Pozri rozsudky Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, bod 40), Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, bod 57) a Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, bod 36).

30 — Rozsudky Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, bod 35) a Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, bod 36).

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

70. Vzhľadom na to navrhujem, aby Súdny dvor vykladal túto podmienku pružne, ako to už navrhovala generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch vo veci Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), kde uviedla, že „výnimočne môže existovať spojitosť, ktorá odôvodňuje koherenciu daňového systému aj tam, kde sa zdanenie, ktoré zaťažuje jedného daňovníka, kompenzuje úľavou iného daňovníka“ [32].

71. Dve skutočnosti ma vedú k myšlienke, že v tomto prípade nastali výnimočné okolnosti. V prvom rade sa právna úprava týka tej istej oblasti dane z dedičstva. V prejednávanej veci ide o majetok dcéry pani Feilenovej, ktorý matka zdedila a ktorý po smrti matky prešiel na pána Feilena. Následne, aj keď sú daňovníci odlišní, nevyhnutne sú súčasťou tej istej rodiny, pričom cieľom nemeckej právnej úpravy bolo jasne zohľadniť skutočnosť, že majetok, ktorý prechádza z generácie na generáciu medzi blízkymi príbuznými, je bežne opätovne predmetom dane z dedičstva až po nejakom čase. V skutočnosti chce nemecká právna úprava zabrániť tomu, aby ak nie právne, tak aspoň fakticky, nedochádzalo v krátkej dobe k druhému neprimeranému daňovému odvodu z toho istého majetku. Súdny dvor rozhodol, že koherencia daňového systému (a obzvlášť existencia priamej spojitosti medzi výhodou a odvodom) sa musí posúdiť vzhľadom na cieľ predmetnej právnej úpravy. [33]

72. Okrem toho a pre úplnosť pripomínam, že cieľ predmetnej právnej úpravy nemusí byť nevyhnutne narušený tým, že dôjde k rozšíreniu nemeckého zníženia dane na situáciu, akou je situácia vo veci samej, keď daň z dedičstva bola zaplatená v inom členskom štáte zo skoršieho dedenia medzi blízkymi príbuznými počas predchádzajúcich desiatich rokov.

73. Ako uviedla vláda Spojeného kráľovstva, mohlo by sa stať, že daň z dedičstva uplatnená iným členským štátom bude významne nižšia ako nemecká daň z dedičstva. Ak by Spolková republika Nemecko bola povinná priznať predmetné zníženie dane len z dôvodu, že v inom členskom štáte bola počas predchádzajúcich desiatich rokov zaplatená daň z dedičstva z toho istého majetku, mohla by byť Spolková republika Nemecko povinná priznať v rámci druhého dedenia zníženie, ktoré by bolo vyššie ako bola daň uplatnená v rámci prvého dedenia.

b) Zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci

74. Obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť tiež odôvodnené nevyhnutnosťou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci. [34]

75. Uznávam, že som mal určité ťažkosti presne pochopiť obrysy tohto odôvodnenia, ktoré má podľa mňa trochu zvláštne postavenie v judikatúre Súdneho dvora.

76. Ide predovšetkým o najnovšie z odôvodnení, ktorými môže byť podľa Súdneho dvora v oblasti priamych daní odôvodnené opatrenie, ktoré obmedzuje alebo porušuje jednu zo základných slobôd pohybu.

77. Je tiež jediným odôvodnením, ktoré bolo prijaté Súdnym dvorom, pričom ani jeden z účastníkov konania sa ho nikdy nedovolával, aspoň nie v tej forme, ako k tomu došlo v rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 43 a nasl.).

32 — Bod 61. Pozri HINTSANEN, L., 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. In: *IBFD*, apríl 2006, s. 130, s. 132 a nasl. („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“).

33 — Rozsudky Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 44 a citovaná judikatúra), ako aj K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 69).

34 — Pozri rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 24) s odkazom na rozsudky Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 51), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, body 51, 57 a 60), ako aj A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 46). Pozri rovnako rozsudok X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 28 a nasl.).

78. Na začiatku ho Súdny dvor zohľadňoval len v prípade, ak bolo v spise uvedené súčasne s dvomi ďalšími odôvodneniami, teda nevyhnutnosťou boja proti daňovým únikom a nevyhnutnosťou zabrániť riziku, že daňovníkovi bude dvakrát priznaná tá istá výhoda.

79. Následne Súdny dvor len vyžadoval kombináciu prvých dvoch tvrdení (rozsudok Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, najmä bod 60), pričom v rozsudku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 28 a nasl.) rozhodol, že zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci by mohlo samo osebe slúžiť ako odôvodnenie.

80. Pokiaľ ide o definíciu tohto odôvodnenia, veľký počet rozsudkov Súdneho dvora umožňuje členským štátom zabrániť tomu, aby daňovníci mali možnosť vybrať si medzi rôznymi vnútroštátnymi daňovými systémami, čo by narušilo právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc [35]:

— legitímne zabránenie „loss shopping“ v rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), kde sa preukázalo, že Marks & Spencer nemala možnosť voľby medzi viacerými vnútroštátnymi daňovými systémami na účely odpočtu straty jej dcérskych spoločností nerezidentov, čo viedlo Súdny dvor k vyhláseniu britskej právnej úpravy za neprimeranú (najmä bod 53 a nasl.),

— ďalším príkladom je rozsudok Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), kde táto voľba bola umožnená daňovníkovi na účely odpočtu finančných prevodov v rámci skupiny,

— príkladom je aj rozsudok Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 52), kde daňovník mal „možnosť zvoliť si zohľadnenie strát uvedenej stálej prevádzkarne v členskom štáte, kde sa nachádza jej sídlo, alebo v inom členskom štáte“ [36],

— nasleduje rozsudok Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), v ktorom Súdny dvor v bode 39 uvádza, že „otázka zohľadnenia ziskov a strát spoločností, ktoré patria do predmetnej skupiny, sa kladie len v prípade spoločností, ktoré sú rezidentmi jedného členského štátu“ a pre „zohľadnenie strát, ktoré vznikli v jednom a v tom istom členskom štáte“. Keďže nemá na výber medzi viacerými vnútroštátnymi daňovými systémami, vyvážené rozdelenie daňovej právomoci nebolo akceptované ako odôvodnenie,

— ďalším príkladom je rozsudok SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), v ktorom Súdny dvor uviedol v bode 63, že „pretože podľa výberu spoločností, ktoré sú vo vzťahoch vzájomnej závislosti, by členský štát spoločnosti, ktorá poskytuje nezvyčajné alebo bezodplatné výhody, bol povinný vzdať sa svojho práva na zdanenie ako štát sídla tejto spoločnosti, jej príjmov a to prípadne v prospech členského štátu, kde sa nachádza sídlo spoločnosti príjemcu výhody“,

— spomenúť treba aj rozsudok X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), v ktorom Holandské kráľovstvo odôvodnilo svoju právnu úpravu zakazujúcu spoločnosti, aby sa sama slobodne rozhodla vytvoriť alebo nevytvoriť so svojou dcérskou spoločnosťou nerezidentom daňovú jednotku a potom túto jednotku tiež slobodne z roka na rok rozpustiť na základe výhod, ktoré jej poskytuje ten či onen vnútroštátny daňový systém, teda daňový systém sídla materskej spoločnosti alebo systém sídla jej dcérskej spoločnosti. „Akékoľvek rozšírenie tejto výhody [teda vytvorenie daňovej jednotky] na cezhraničné situácie… by viedlo k tomu, že by sa materským spoločnostiam umožnilo *slobodne si zvoliť* členský štát, v ktorom budú vykazovať straty svojich dcérskych spoločností nerezidentov“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát, bod 41 tohto rozsudku) a

35 — V rozsudku Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 55) Súdny dvor hovorí o „presune príjmov zvyčajne podliehajúcich dani v jednom z týchto členských štátov do druhého z nich“.

36 — Neexistencia možnosti voľby medzi rôznymi vnútroštátnymi daňovými systémami odôvodnila odmietnutie Súdneho dvora akceptovať odôvodnenie založené na vyváženom rozdelení daňovej právomoci v rozsudku A (C-123/11, EU:C:2013:84, body 48 až 55).

— nakoniec príklad v celej judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa dane v prípade odchodu spoločnosti, od rozsudku National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), ktorý zjavne vychádza zo základnej hypotézy, že daňovník má voľbu vyhnúť sa dani zo zisku tým, že prevedie svoju daňovú rezidenciu do inej krajiny, kde táto daň neexistuje alebo je nižšia.

81. Keďže vyvážené rozdelenie daňovej právomoci je vždy definované na základe možnosti daňovníka zvoliť si určitý vnútroštátny daňový systém skôr ako iný, nie je mi jasné, ako by sa mohlo uplatniť v prejednávanom prípade. Ani pán Feilen, ani jeho matka nemali možnosť preniesť z Rakúska do Nemecka alebo z Nemecka do Rakúska daňovú právomoc zdanenia jedného alebo druhého dedenia v prejednávanej veci. V prejednávanej veci nie je vôbec otázkou, či Spolková republika Nemecko mohla stratiť v prospech Rakúskej republiky akúkoľvek časť zo svojej daňovej právomoci.

82. Okrem toho Súdny dvor často odmietal vyvážené rozdelenie daňovej právomoci, pokiaľ, ako v rozsudku Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), bol dotknutý len jeden daňový systém:

— prípad v rozsudku Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, bod 59), kde Súdny dvor rozhodol, že „ak sa členský štát rozhodne nezdaniť spoločnosti príjemcov dividend usadené na jeho území vo vzťahu k tomuto druhu príjmov, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečenia rovnovážnej deľby daňovej právomoci medzi členskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie spoločností príjemcov dividend, ktoré sú usadené v inom členskom štáte“ a v rozsudku Santander Asset Management SGIIC a i. (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 48), v ktorom rozhodol, že „ak sa členský štát rozhodne nezdaniť PKIPCP rezidentov poberajúcich dividendy vnútroštátneho pôvodu, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečenia vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie PKIPCP nerezidentov poberajúcich takéto príjmy“ [37],

— vo svojom rozsudku Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, bod 43), Súdny dvor rozhodol, že „tvrdenie založené na vyrovnanom rozdelení daňovej právomoci medzi členskými štátmi nemôže ako také odôvodniť skutočnosť, že členský štát odmieta systematicky priznať daňovú výhodu materskej spoločnosti rezidentovi z dôvodu, že rozvinula cezhraničnú hospodársku činnosť, ktorá nemá okamžite vytvárať daňové príjmy v prospech tohto štátu“,

— rovnaké odôvodnenie sa nachádza v rozsudku Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 29), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že „toto rozdielne zaobchádzanie sa totiž vzťahuje len na dividendy pochádzajúce zo zahraničia, ktoré sa vyplácajú materským spoločnostiam rezidentom, takže je dotknutá daňová suverenita *len jedného* členského štátu“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

83. Na základe znenia týchto rozsudkov, v ktorých nebola akceptovaná nevyhnutnosť zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci na účely odôvodnenia reštriktívneho daňového opatrenia, nevidím nijaký dôvod akceptovať ho v prejednávanej veci, ktorá sa týka len samotného nemeckého daňového systému, ktorý vôbec nesúvisí s prvým dedením a je uplatniteľný len na druhé dedenie.

84. Hoci v niektorých iných rozsudkoch, najmä v rozsudkoch Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) a Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), Súdny dvor síce neprijal predmetné odôvodnenie, zdá sa, že ho definoval širšie ako „[zabezpečenie] symetrie medzi právom zdaniť zisky a možnosťou odpočítať straty“ (rozsudok Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 24), výraz, ktorý možno nájsť v rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 32 a nasl.).

37 — Pozri tiež rozsudky Komisia/Belgicko (C-387/11, EU:C:2012:670, body 76 až 79) a Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 99).

85. Na základe tohto oveľa širšieho konceptu, ktorý nevyžaduje od daňovníka možnosť „zvoliť si“ ten či onen daňový systém, je možné sa v prejednávanej veci zamýšľať nad tým, že keďže Spolková republika Nemecko nemala vôbec daňovú právomoc zdaniť prvé dedenie, nemá evidentne nijakú povinnosť zohľadniť ho v rámci druhého dedenia. Myslím si však, že rovnaké odôvodnenie patrí z logiky veci do preskúmania porovnateľnosti situácií, ako som to uviedol vyššie pred preskúmaním odôvodnení.

86. Je možné zdôrazniť, že keďže v roku 2004 bola matka spoludedičkou dedičstva po svojej dcére a keďže v roku 2007 žalobca dedil po svojej matke, ustanovenia dohody medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z dedičstva zo 4. októbra 1954 sa ešte uplatňovali. V tejto dohode sa oba členské štáty dohodli na primeranom rozdelení ich daňových právomocí. Na základe článku 5 ods. 1 tejto dohody prislúchalo právo zdaniť dedičstvo členskému štátu, v ktorom mal poručiteľ bydlisko v okamihu svojej smrti, ak nešlo o nehnuteľnosti alebo o majetok podniku.

87. Právo zdaniť nadobudnutie dedičstva matkou po svojej dcére náležalo Rakúskej republike, keďže dcéra mala v okamihu svojej smrti v roku 2004 bydlisko v Rakúsku. Spolková republika Nemecko mala právo zdaniť nadobudnutie dedičstva po matke, keďže matka mala v roku 2007 bydlisko v Nemecku. Toto jasné a primerané rozdelenie daňovej právomoci by bolo spochybnené, ak by Spolková republika Nemecko bola povinná vzdať sa čiastočne svojej daňovej právomoci, pokiaľ ide o druhé nadobudnutie majetku v roku 2007, a v dôsledku toho znížiť daň z dedičstva z dôvodu, že Rakúska republika vykonala svoju právomoc zdaniť v roku 2004 dedičstvo po dcére.

88. Vzhľadom na vyššie uvedené ide skutočne o „vyvážené“ rozdelenie daňovej právomoci, o ktoré usiluje Spolková republika Nemecko? Je pravdepodobné, že ide skôr o obyčajné uplatnenie (akéhokoľvek) rozdelenia daňovej právomoci medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou, ku ktorému došlo pred vykonaním daňovej právomoci, pričom dôkazom je to, že rozdelenie daňovej právomoci sa môže uskutočniť na základe kritérií väzby, akými sú štátne občianstvo alebo bydlisko, ktoré bežne môžu viesť k diskriminácii alebo k obmedzeniam (pozri rozsudok Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221). [38]

89. Na záver: ak si Spolková republika Nemecko a Rakúska republika rozdelili daňovú právomoc, ktorú si medzi sebou dohodli, nemyslím si, že by bolo nevyhnutné hovoriť o (vyváženom) rozdelení daňovej právomoci, aby som dospel k záveru, že (nemecká) právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, nie je nezlučiteľná s právom Únie.

V – **Návrh**

90. Z vyššie uvedených dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálnu otázku položenú Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) odpovedal takto:

Právna úprava členského štátu, na základe ktorej sa pri nadobudnutí majetku z dôvodu smrti osobami z určitej daňovej triedy stanoví zníženie dane z dedičstva, ak je súčasťou pozostalosti majetok, ktorý v priebehu desiatich rokov pred neskorším nadobudnutím už nadobudli osoby tejto daňovej triedy, a z tohto predchádzajúceho nadobudnutia bola v danom členskom štáte vymeraná daň z dedičstva, zatiaľ čo zníženie dane je vylúčené v prípade, ak z predchádzajúceho nadobudnutia bola vyrubená daň z dedičstva v inom členskom štáte, nie je v rozpore s voľným pohybom kapitálu podľa článku 63 ods. 1 ZFEÚ v spojení s článkom 65 ZFEÚ.

38 — Bod 71 rozsudku F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) potvrdzuje toto odôvodnenie takto: „keďže Rakúska republika sa v týchto zmluvách vzdala výkonu svojej daňovej právomoci vo veci príspevkov osobám rezidentom v týchto dvoch iných členských štátoch, nemôže sa domáhať vyváženého rozdelenia daňovej právomoci s cieľom podriadiť nadácie, ktoré poskytujú príspevok týmto osobám, osobitnej dani, a to z dôvodu, že tieto osoby nepodliehajú jej daňovej právomoci. Tento členský štát tak dobrovoľne súhlasil s takým rozdelením daňovej právomoci, ako vyplýva zo samotných ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré uzatvoril s Belgickým kráľovstvom a so Spolkovou republikou Nemecko“.