Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 17. marca 2016 [1]

Zadeva C-123/15

Max-Heinz Feilen
proti
Finanzamt Fulda

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Prosti pretok kapitala — Davek na dediščine — Ureditev države članice, ki določa znižanje davka na dediščine, če zapuščina zajema premoženje, ki je bilo v predhodnih desetih letih že predmet dedovanja, glede katerega je bil odmerjen davek na dediščine v tej državi članici — Premoženje, ki je bilo podedovano in obdavčeno v drugi državi članici“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), se nanaša na razlago členov 63(1) PDEU in 65 PDEU. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M.-H. Feilenom in Finanzamt Fulda (davčni urad v Fuldi), ker je slednji zavrnil zahtevo M.-H. Feilena za znižanje davka na dediščine v zvezi z zapuščino njegove matere.

I – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

2. Člen 1(1) Direktive 88/361/EGS [2] določa:

„Države članice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav članic, brez poseganja v nadaljnje določbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.“

3. V Prilogi I k Direktivi 88/361, v kateri so našteti pretoki kapitala, so v delu XI z naslovom „Osebni pretoki kapitala“ navedeni dediščine in volila.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Direktiva Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10).

B – *Nemško pravo*

4. Določbe zakona o davku na dediščine in darila (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3], ki se uporabljajo za davčno leto 2007, so naslednje.

5. Člen 1(1), točka 1, ErbStG določa, da se ta zakon uporablja za dediščine kot obdavčljive transakcije.

6. V skladu s členom 2(1), točke od 1 do 3, ErbStG se davčna obveznost nanaša:

„1. V primerih, naštetih v členu 1(1), točke od 1 do 3, na celotno pridobljeno premoženje, če je bil pokojni na dan svoje smrti […] ali pridobitelj na dan nastanka davčne obveznosti rezident. Šteje se, da so rezidenti:

(a) fizične osebe, ki imajo stalno ali običajno prebivališče na nacionalnem ozemlju,

[…]

3. V vseh drugih primerih na pridobljeno premoženje, ki obsega domače premoženje v smislu člena 121 [zakona o določitvi vrednosti (Bewertungsgesetz)].“

7. Člen 15 ErbStG določa davčne razrede: odstavek 1 tega člena določa:

„Glede na osebno razmerje med prejemnikom in zapustnikom oziroma darovalcem obstajajo trije davčni razredi:

Davčni razred I:

1. Zakonec in partner,

2. Otroci in pastorki.“

8. V zvezi z znižanjem davka na dediščine člen 27 ErbStG določa:

„(1) Če osebe iz davčnega razreda I pridobijo premoženje zaradi smrti, ki so ga osebe iz tega davčnega razreda že pridobile v zadnjih desetih letih pred pridobitvijo in od katerega se je na podlagi tega zakona moral plačati davek, se znesek davka, ki odpade na to premoženje, s pridržkom odstavka 3 zniža, kot sledi:

za …%	Če obdobje med trenutkoma nastopa davčne obveznosti znaša
50	manj kot eno leto
45	več kot eno leto, vendar največ dve leti
40	več kot dve leti, vendar največ tri leta
35	več kot tri leta, vendar največ štiri leta

3 — Določbe, ki izhajajo iz različice navedenega zakona, objavljene 27. februarja 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, str. 378) in kakor so bile nazadnje spremenjene s spremljevalnim zakonom k proračunu (Haushaltsbegleitgesetz) z dne 29. decembra 2003 (*Bundesgesetzblatt* I, str. 3076, v nadaljevanju: ErbStG).

30	več kot štiri leta, vendar največ pet let
25	več kot pet let, vendar največ šest let
20	več kot šest let, vendar največ osem let
10	več kot osem let, vendar največ deset let

(2) […]

(3) Znižanje na podlagi odstavka 1 ne sme presegati zneska, ki se izračuna z uporabo odstotkov iz odstavka 1 za davek, ki ga je predhodni pridobitelj premoženja že plačal od istega pridobljenega premoženja.“

II – **Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje**

9. M.-H. Feilen, ki prebiva v Nemčiji, je edini dedič po svoji materi, ki je leta 2007 umrla v tej državi članici, v kateri je tudi imela zadnje prebivališče. Materino zapuščino je v bistvu sestavljal delež, ki ga je prejela po dedovanju po svoji hčeri, ki je leta 2004 umrla v Avstriji, kjer je do hčerine smrti prebivala tudi mati. Do delitve zapuščine hčere je v Avstriji prišlo šele po smrti matere, davek v zvezi s to zapuščino v višini 11.961,91 EUR pa je plačal M.-H. Feilen.

10. M.-H. Feilen je v davčni napovedi, ki se je nanašala na zapuščino njegove matere in ki jo je vložil v Nemčiji, prvič, kot dolg iz zapuščine vpisal davek na dediščine, ki ga je plačal v Avstriji, in, drugič, zaprosil za znižanje nemškega davka na dediščine v skladu s členom 27 ErbStG. Davčni urad v Fuldi je v davčni odločbi z dne 28. oktobra 2009 od davčne osnove odbil davek na dediščine, ki je bil plačan v Avstriji, znižanje davka na dediščine pa je zavrnil.

11. Finanzgericht (davčno sodišče) je tožbo, ki jo je M.-H. Feilen vložil zoper odločbo davčnega urada v Fuldi, zavrnilo, predvsem zato, ker je v členu 27(1) ErbStG določena prejšnja pridobitev z dedovanjem, ki je v skladu s tem zakonom predmet davka na dediščine, in ker v obravnavanem primeru ni bilo tako, saj v zvezi s prejšnjo pridobitvijo hčerinega premoženja s strani matere v Nemčiji ni bil obračunan davek na dediščine. [4]

12. Predložitveno sodišče, pri katerem je bil vložen predlog za revizijo, dvomi o skladnosti člena 27 ErbStG s pravom Unije.

13. Poudarja, prvič, da bi dedovanje v korist tožeče stranke iz postopka v glavni stvari lahko spadalo na področje uporabe določb prava Unije, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala. Dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, namreč spada na področje uporabe dela XI Priloge I k Direktivi 88/361 in torej pomeni pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU, razen kadar so njegovi temeljni elementi omejeni na eno samo državo članico. [5] Toda po njegovem mnenju dedovanja v korist M.-H. Feilena ne bi smeli obravnavati kot povsem domače transakcije, saj je ta pridobil premoženje svoje matere, ki je v bistvu sestavljeno iz njenega deleža zapuščine njene hčere v Avstriji, in torej iz tujega premoženja.

4 — Mati in hči v času hčerine smrti nista bili rezidentki v Nemčiji v smislu člena 2(1), točka 1, ErbStG, in hčerina zapuščina je zajemala le tuje premoženje v smislu člena 2(3) ErbStG (za razliko od „domačega“ premoženja).

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

14. Drugič, predložitveno sodišče poudarja, da zavrnitev znižanja davka na dediščine v skladu s členom 27(1) ErbStG lahko pomeni omejitev pretoka kapitala, saj povzroči zmanjšanje vrednosti zapuščine, ki zajema premoženje, ki je predmet tujega davka na dediščine.[6] Vendar pa ima v zvezi s tem dvome ob upoštevanju sodbe Block (C-67/08, EU:C:2009:92), s katero je bil v primeru dvojne obdavčitve izključen obstoj omejitve pretoka kapitala, ki izhaja iz ErbStG, ker države članice niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic in imajo ob spoštovanju prava Unije na tem področju neko stopnjo avtonomije.

15. Tretjič, predložitveno sodišče se sprašuje o morebitni upravičenosti takšne omejitve. V tem okviru se sprašuje, prvič, ali člen 27(1) ErbStG uvaja različno obravnavanje, ki je dovoljeno na podlagi člena 65(1)(a) PDEU, ali samovoljno diskriminacijo, ki je prepovedana v skladu s členom 65(3) PDEU, in drugič, ali omejitev, ki jo uvaja, ni utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na ohranitev doslednosti nemškega davčnega sistema.

16. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali prosti pretok kapitala na podlagi člena 63(1) PDEU v povezavi s členom 65 PDEU nasprotuje predpisu države članice, ki za osebe določenega davčnega razreda, ki podedujejo premoženje, določa znižanje davka na dediščine, če zapuščina vsebuje premoženje, ki so ga osebe iz tega davčnega razreda že podedovale v desetih letih pred tem dedovanjem, in je ta država članica pri tem predhodnem dedovanju že odmerila davek na dediščine, medtem ko je znižanje davka izključeno, če je bil davek na dediščine pri predhodnem dedovanju pobran v drugi državi članici?“

III – **Postopek pred Sodiščem**

17. M.-H. Feilen, nemška in španska vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija so predložili stališča. Vse stranke, razen španske vlade, so podale navedbe na obravnavi 27. januarja 2016.

IV – **Presoja**

A – *Povzetek stališč strank*

18. M.-H. Feilen Sodišču predlaga, naj na postavljeno vprašanje odgovori pritrdilno. Ugotavlja, da v skladu s sodno prakso Sodišča dediščine spadajo v okvir prostega pretoka kapitala. Poleg tega meni, da položaj iz postopka v glavni stvari ni primerljiv s tistim iz sodbe Block (C-67/08, EU:C:2009:92), saj v obravnavanem primeru ne gre za hkratno obdavčitev, ki ustvari kumulativni učinek, temveč zgolj za povezavo med prejšnjo dediščino in nacionalnim davčnim sistemom. Ob tem trdi, da omejitve ni mogoče utemeljiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, to je ohranitev doslednosti nemškega davčnega sistema, saj med davčno ugodnostjo (priznanje znižanja davka na dediščine) in neugodnostjo (obdavčitev predhodno pridobljene dediščine) ni neposredne povezave. Znižanje davka na dediščine naj namreč ne bi bilo priznano ob upoštevanju prej ustvarjenih davčnih prihodkov.

19. Nemška vlada pa, nasprotno, Sodišču predlaga, naj na postavljeno vprašanje odgovori nikalno.

6 — Sodba Komisija/Nemčija (C-211/13, EU:C:2014:2148, točka 41).

20. Meni namreč, da zadevna nacionalna določba ne pomeni omejitve pretoka kapitala, saj zmanjšanje vrednosti zapuščine, ki jo tvori tuje premoženje, ne izhaja iz uporabe navedene določbe in torej iz obdavčitve v Nemčiji, temveč iz vzporednega izvrševanja davčne pristojnosti s strani Zvezne republike Nemčije in Republike Avstrije. Nemška vlada torej meni, da je rešitev, ki je bila uporabljena v sodbi Block (C-67/08, EU:C:2009:92), mogoče prenesti na obravnavani primer, v smislu da Zvezna republika Nemčija ni dolžna prilagoditi lastnega davčnega sistema za upoštevanje davka na dediščine, ki je bil plačan v drugih državah članicah, tudi če to vodi do dvojne obdavčitve dediščine.

21. Nemška vlada podredno trdi, da tako imenovano razlikovanje, ki izhaja iz člena 27(1) ErbStG, med predhodno dediščino, ki je bila obdavčena v Nemčiji, in predhodno dediščino, ki je bila obdavčena v drugi državi članici, ne vodi do prepovedane diskriminacije, ker nacionalni in čezmejni položaji niso objektivno primerljivi, saj Zvezna republika Nemčija v teh primerih nima enake pravice do obdavčitve.

22. Španska vlada prav tako predlaga nikalen odgovor na postavljeno vprašanje. Vztraja, da obstaja nujni razlog v splošnem interesu, ki upravičuje razlikovanje, ki izhaja iz člena 27 ErbStG, v zvezi s krajem, v katerem je bilo premoženje obdavčeno, natančneje, nujnost ohranitve doslednosti nemškega davčnega sistema.

23. Vlada Združenega kraljestva se strinja s tem. Meni, da zadevna nemška zakonodaja ne uvaja nobene omejitve prostega pretoka kapitala, saj Zvezna republika Nemčija tujega premoženja matere tožeče stranke iz postopka v glavni stvari ni obdavčila z višjimi davki na dediščine od tistih, s katerimi obdavči blago, ki je izključno v Nemčiji. Po mnenju vlade Združenega kraljestva so namreč s to zakonodajo višji davki na dediščine določeni le, če blago – in to ne glede na to, kje se nahaja – v predhodnih desetih letih ni bilo obdavčeno z nemškimi davki na dediščine. V teh okoliščinah meni, da je obravnavana zadeva podobna tisti v zadevi Block (C-67/08, EU:C:2009:92), saj je dvojna obdavčitev posledica vzporednega izvrševanja davčne pristojnosti s strani dveh držav članic.

24. Vlada Združenega kraljestva tako trdi, da je tako imenovana omejitev prostega pretoka kapitala utemeljena z nujnostjo ohranitve doslednosti nemškega davčnega sistema, s čimer je torej glede obstoja neposredne povezave med davčno ugodnostjo in določeno davčno dajatvijo sprejela enako stališče kot druge vlade.

25. Komisija Sodišču predlaga, naj na postavljeno vprašanje odgovori pritrdilno.

26. Komisija meni, da člen 27 ErbStG vsebuje omejitev pretoka kapitala, saj z dajanjem prednosti zaporednim pridobitvam „domačega“ – v Nemčiji že obdavčenega – premoženja prispeva k zmanjšanju vrednosti podedovanega premoženja, ki izhaja iz druge države članice.[7] Ker je slednje predmet višje obdavčitve kot „domače“ premoženje, naj bi bilo vlaganje v drugo državo članico, ohranitev teh investicij in njihov prenos na dediča v Nemčiji manj privlačno za zapustnika in dediča. V tem okviru Komisija poudarja, da rešitve iz sodbe Block (C-67/08, EU:C:2009:92) ni mogoče uporabiti, glede na to, da dejansko stanje obravnavane zadeve ni primerljivo.

27. Komisija nazadnje meni, da zadevnega ukrepa ni mogoče šteti za utemeljenega v skladu s členom 65(1)(a) PDEU. Objektivno naj ne bi bilo nobene razlike med položajema, ki bi lahko upravičila davčno neenakost v zvezi s stopnjo davkov na dediščine, ki jih je treba plačati iz naslova domačega premoženja in tujega premoženja, saj je izračun davkov v obeh primerih vezan na vrednost blaga, ki je vključeno v zapuščino. To, da je davčna ugodnost priznana le v zvezi z domačim premoženjem, naj ne bi bilo določeno z *ratio legis* člena 27 ErbStG, katerega namen je preprečitev pretiranega zmanjšanja družinskega premoženja v primeru zaporednih pridobitev v relativno kratkem obdobju, in to ne glede na to, kje je premoženje.

7 — Sklicuje se na sodbo Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, točka 30 in naslednje).

28. Utemeljitev z nujnostjo ohranitve doslednosti davčnega sistema po mnenju Komisije prav tako ni upoštevna v obravnavanem primeru, saj naj davčno breme ne bi bremenilo istega davčnega zavezanca, kot je tisti, za katerega velja davčna ugodnost,[8] pri čemer je v zvezi s prvim dedovanjem v Avstriji za plačilo davka zavezana tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, kot pravni naslednik zapustnice, medtem ko je zavezanec za plačilo davka drugega dedovanja v Nemčiji sama tožeča stranka.

B – *Analiza*

1. Ali dedovanje iz postopka v glavni stvari spada na področje prava Unije in natančneje na področje prostega pretoka kapitala?

29. Kot je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) navedlo v predložitveni odločbi, je na to vprašanje nedvomno treba odgovoriti pritrdilno.

30. Spomniti je treba, da čeprav sodi neposredno obdavčenje v pristojnost držav članic, jo morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso izvrševati ob spoštovanju prava Unije.[9]

31. Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da je „dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali na več oseb, iz dela XI Priloge I k Direktivi 88/361 z naslovom ‚Osebni pretoki kapitala' pretok kapitala v smislu člena [63 PDEU], razen kadar so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo članico".[10]

32. Zaradi pridobitve tujega premoženja (avstrijskega) dedovanja v korist M.-H. Feilena očitno ne bi smeli obravnavati kot povsem domače transakcije.

33. Iz tega sledi, da je treba nato preučiti, ali nacionalna ureditev, kot je ureditev v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala.

2. Ali člen 27(1) ErbStG pomeni omejitev prostega pretoka kapitala?

34. Za obstoj omejitve prostega pretoka kapitala se predpostavlja, da se različno davčno obravnavanje uporablja za objektivno primerljive položaje.

35. Naj spomnim, da v skladu s členom 65(1)(a) PDEU člen 63 PDEU ne posega v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital. To izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala je treba razlagati ozko in ne sme biti sredstvo

8 — Komisija se opira na sodbo Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, točka 60).

9 — Sodbi Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, točka 21); Komisija/Grčija (C-155/09, EU:C:2011:22, točka 39) in Komisija/Avstrija (C-10/10, EU:C:2011:399, točka 23).

10 — Glej zlasti sodbe Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, točka 58); van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, točke od 40 do 42); Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, točka 22) in Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, točka 20). Za druge primere s področja davkov na dediščine (in darila) glej med drugim sodbe Geurts in Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631); Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20); Eckelkamp in drugi (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); Komisija/Španija (C-127/12, EU:C:2014:2130); Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); Komisija/Nemčija (C-211/13, EU:C:2014:2148); Q (C-133/13, EU:C:2014:2460) in Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Glej tudi še nerešeni zadevi Hünnebeck, C-479/14 (moji sklepni predlogi v tej zadevi so bili predstavljeni 18. februarja 2016 (C-479/14, EU:C:2016:100)), in Sparkasse Allgäu (C-522/14), ki je pred Sodiščem (glej sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)).

samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 PDEU. Neenako obravnavanje se lahko šteje za skladno z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le, prvič, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali drugič, če je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu. [11]

36. V obravnavanem primeru je razlika v davčnem obravnavanju očitna.

37. Zato tako kot Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), izhajajoč iz načela, da je treba zadevno določbo razlagati tako, da se davčna olajšava prizna le, če je bila prejšnja pridobitev obdavčena v Nemčiji, dejansko ugotavljam, da ta ureditev daje prednost zaporednim pridobitvam „domačega premoženja“ (s strani oseb „davčnega razreda I“ [12]), ki je že bilo predmet davka na dediščine v Nemčiji ob predhodni pridobitvi zaradi smrti, glede na zaporedne pridobitve „tujega premoženja“, katerega predhodna pridobitev ni bila obdavčena v Nemčiji, temveč v drugi državi članici.

38. Pred ugotovitvijo, ali gre za omejitev prostega pretoka kapitala ali ne, je primerno navesti nekaj sodb Sodišča, ki so jih stranke obširno navedle, ker se nanašajo na nemško zakonodajo s področja davkov na dediščine.

39. V sodbi Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, točka 32) [13] je Sodišče presodilo, da „[v] tem primeru nacionalne določbe v postopku v glavni stvari, ki povzročajo, da je dediščina, sestavljena iz premoženja v obliki kmetijskega zemljišča in gozdov, ki je v drugi državi članici, v Nemčiji predmet višjega davka na dediščine, kot bi znašal dolgovani davek za podedovano premoženje, ki bi bilo izključno na ozemlju te države, omejujejo pretok kapitala in zmanjšujejo vrednost dediščine, ki je sestavljena iz premoženja, ki je zunaj nemškega ozemlja“.

40. Sodišče je bilo še pozvano, naj preuči nemško ureditev ErbStG v sodbah Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, točka 25) in Komisija/Nemčija (C-211/13, EU:C:2014:2148, točka 43), ki v delu, v katerem določa odvisnost uporabe odbitka od davčne osnove za zadevno nepremičnino od kraja stalnega prebivališča zapustnika in pridobitelja ob smrti, vodi to tega, da so dediščine nerezidentov, ki obsegajo tako premoženje, bolj obdavčene kot dediščine, v katere je vključen vsaj en rezident, in se z njo tako zmanjšuje vrednost navedene zapuščine. [14]

41. V teh zadevah je država rezidentstva zapustnika tuje premoženje obdavčila z višjimi davki na dediščine od tistih, ki bi jih bilo treba plačati, če bi bilo blago, ki je tvorilo zapuščino, izključno v državi članici zapustnika [15] (ker bi država obdavčila obe premoženji), ali je različno izračunala odbitek od davčne osnove v primeru podaritve nepremičnine, ki leži v Nemčiji, glede na to, ali je darovalec ali obdarjenec rezident v Nemčiji ali ne (pri čemer je treba davek na darila plačati v obeh primerih). [16]

11 — Glej sodbe Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, točka 43); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, točka 29) in Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, točka 45).

12 — V skladu s členom 15(1) ErbStG so sorodniki zapustnika, ki spadajo v „davčni razred I“, zakonci in partnerji, otroci in otroci zakonca, potomci otrok ter otrok zakonca in predniki, za dedovanje.

13 — Glej O'Shea, T., „ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules“, *Tax Notes International*, 11. februar 2008, str. 468 in naslednje; Michel, V., „Impôt sur les successions et situation du bien imposé“, *Europe*, marec 2008, str. 16; Leistentritt, M., „Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr“, *European Law Reporter (ELR)*, 7-8/2008, str. 271 in naslednje; 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, Dunaj 2013, str. od 147 do 164.

14 — Glede ErbStG in njegove združljivosti s pravom Unije glej med drugim Fraberger, F., „Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht“, SWI 1998, str. 30; Tumpel, M., „Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, SWI 2000, str. 2; Fellner, K., „Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?“, RdW 2005, str. 44; Fellner, K., „Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?“, SWK 2006, str. 57; Fraberger, F., Burgstaller, E., in Haslinger, K., „Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer“, taxlex 2007, str. 707 in zlasti str. 715, ter Petritz, M., „ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer“, RdW 2008/125, str. 174.

15 — Sodba Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, točka 32) in sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mazáka v zadevi Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, točka 35).

16 — Sodbi Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, točka 25) in Komisija/Nemčija (C-211/13, EU:C:2014:2148, točka 43).

42. V teh treh sodbah je Sodišče ugotovilo, da ni bilo nobene objektivne razlike med položajem oseb, od katerih nobena ne prebiva v Nemčiji, in položajem, v katerem vsaj ena od teh oseb prebiva v navedeni državi, ali med dediščino, ki jo sestavlja stvar, ki je v Nemčiji, in tisto, v kateri je stvar v drugi državi članici, saj je bil znesek davka na dediščine v zvezi z nepremičnino, ki je v Nemčiji, izračunan na podlagi ErbStG, tako glede na vrednost te nepremičnine kot glede na osebno povezavo med zapustnikom in dedičem. Vendar ne prvo ne drugo od teh dveh meril ni odvisno od kraja stalnega prebivališča strank ali kraja, v katerem je premoženje. Nobena objektivna razlika med temi položaji torej ne bi mogla uskladiti različne davčne obravnave, ki se za te položaje uporablja, s Pogodbo.

43. Več strank je navedlo tudi sodbo Block (C-67/08, EU:C:2009:92), ker nemška vlada in vlada Združenega kraljestva menita, da se lahko *mutatis mutandis* uporabi za obravnavano zadevo. V tej zadevi je bilo M. Block, rezidentki v Nemčiji, naloženo plačilo – v zvezi z blagom, ki je v Španiji in katerega dedinja je bila – nemških davkov na dediščine, ne da bi od teh mogla odbiti davke na dediščine, ki jih je plačala v Španiji, ker Zvezna republika Nemčija in Kraljevina Španija nista sklenili nobene konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju dedovanja.

44. Sodišče je sklenilo, da v tej zadevi pretok kapitala ni bil omejen, glede na to, da je bilo pravno dvojno obdavčenje, kakršno je bilo to v obravnavani zadevi, posledica vzporednega izvrševanja davčne pristojnosti s strani dveh držav članic.

45. Po mojem mnenju se ta zadeva razlikuje od sodb, navedenih zgoraj.

46. Po eni strani naj bi bilo za položaj pravnega dvojnega obdavčenja, v zvezi s katerim je bila izrečena sodba Block (C-67/08, EU:C:2009:92), značilen neobstoj različne davčne obravnave, ker so bili na podlagi nemške zakonodaje vsi davčni zavezanci obravnavani enako. Res je, da bi M. Block plačala manj davkov, če bi bilo vse njeno premoženje v Nemčiji, vendar pa neugodno obravnavanje, ki ga je deležna, ni posledica nemške zakonodaje. Izhaja namreč iz hkratnega izvajanja davčne pristojnosti s strani dveh držav članic. [17]

47. Po drugi strani pa je za razliko od zadev, v katerih so bile izdane sodbe Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) in Komisija/Nemčija (C-211/13, EU:C:2014:2148), za to zadevo značilen neobstoj objektivne primerljivosti položajev, in sicer položaja davčnega zavezanca, ki prebiva v Nemčiji in je podedoval premoženje, ki je bilo v predhodnih desetih letih obdavčeno v Nemčiji, in položajem drugega davčnega zavezanca, ki prav tako prebiva v Nemčiji in je podedoval premoženje, ki je bilo v enako dolgem obdobju že obdavčeno, vendar v drugi državi članici.

48. Naj tu povzamem nekaj mojih preudarkov, ki sem jih temu problemu primerljivosti namenil v sklepnih predlogih v zadevi Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, točke od 37 do 40):

„37. […] položaji rezidentov in nerezidentov niso primerljivi z vidika davčnega sistema države članice, če ta država članica nima ali ne izvaja pristojnosti za obdavčenje nerezidentov.[[18]]

17 — Sodbi Kerckhaert in Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, točka 20) in Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, točka 26 in naslednje).

18 — Ta ideja je bila potrjena v točki 65 sodbe Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), v kateri je navedeno, da „ker Zvezna republika Nemčija ne izvaja nobene davčne pristojnosti glede poslovnega izida take stalne poslovne enote [nerezidentke], saj odbitje teh izgub v Nemčiji ni več dovoljeno, položaj stalne poslovne enote v Avstriji ni primerljiv s položajem stalne poslovne enote v Nemčiji z vidika ukrepov, ki jih je Zvezna republika Nemčija določila zaradi izogibanja ali zmanjševanja dvojnega obdavčevanja dobička družbe rezidentke“.

38. Ta ista zahteva pojasnjuje domnevo, ki jo je Sodišče izrazilo v sodbi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 24), in sicer da ‚položaj stalnih poslovnih enot s sedežem v drugi državi članici ni primerljiv s položajem stalnih poslovnih enot rezidentk *z vidika ukrepov, ki jih države članice določijo zaradi izogibanja ali zmanjševanja dvojnega obdavčevanja dobička družbe rezidentke*‘(moj poudarek).[19]

39. Ideja ni nova. Sodišče je tako v sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) že odločilo, da fizične osebe, ki so delničarke matične družbe, ki ni rezidentka Združenega kraljestva, ne morejo biti upravičene do istega davčnega odbitka kot fizične osebe, ki so delničarke matične družbe, ki je rezidentka Združenega kraljestva, v zvezi z dividendami, ki so jih izplačale hčerinske družbe, ki so rezidentke Združenega kraljestva, kadar od teh dividend, izplačanih v tujino, ni bil plačan noben britanski davek. Sodišče je v sodbi pojasnilo, da bi bilo drugače, če bi na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali na podlagi enostranske odločitve Združeno kraljestvo ohranilo pravico, da dividende, izplačane v tujino, obdavči z britansko dohodnino.

40. Glede na navedeno je Sodišče presodilo, da člena 49 PDEU in 63 PDEU ‚ne nasprotujeta temu, da država članica, kadar družba, rezidentka navedene države, razdeli dividende, odobri družbam prejemnicam navedenih dividend, ki so tudi rezidentke te države, davčni odbitek, ki je enak deležu davka, ki ga je plačala družba razdeljevalka za razdeljene dobičke, vendar pa ga ne odobri družbam prejemnicam, rezidentkam druge države članice, ki v prvi državi niso zavezane za davek za te dividende‘.[20]“

49. Sklenil bi, da „ker ne more biti davčne ugodnosti, če ni davčne pristojnosti,[21] se mi zato položaj družbe, kot je Timac Agro, ne zdi primerljiv s položajem družbe s sedežem v Nemčiji, ki ima stalno poslovno enoto v tej isti državi članici“[22] (točka 74 navedenih sklepnih predlogov).

50. Z drugimi besedami, odločilno merilo določitve objektivne primerljivosti nacionalnih in čezmejnih položajev je obstoj pravice do obdavčitve za zadevno državo članico v obeh položajih.[23]

51. Te ugotovitve se lahko prenesejo na obravnavano zadevo. Kot je namreč pravilno poudarila nemška vlada, v okviru povsem nacionalnega položaja vse pridobitve, tako predhodna pridobitev kot druga transakcija pridobitve, spadajo na področje nemške davčne pristojnosti. Nasprotno pa v okviru čezmejnega položaja, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, Zvezna republika Nemčija nima in ni imela pravice obdavčiti predhodne pridobitve, saj je davčno pristojna zgolj za drugo pridobitev. Pri izvajanju svoje davčne pristojnosti, ki zajema uporabo znižanj iz člena 27 ErbStG, Zvezna republika Nemčija torej ni dolžna upoštevati (predhodnih) pridobitev, ki ne spadajo pod njeno davčno pristojnost.

52. Povedano drugače, Zvezna republika Nemčija v zvezi z davkom na dediščine ne daje prednosti nacionalnemu premoženju v primerjavi s tujim premoženjem, ki bi ga prav tako obdavčila. V obravnavanem primeru ne obdavči tujega premoženja.

19 — Glej točki 27 in 64 sodbe Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

20 — Sodba Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, točka 74). Za nedavno zadevo – v kateri je Sodišče presodilo, da objektivne razlike v položaju izhajajo iz dejstva, da se je ena država članica po sklenitvi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja odrekla izvajanju svoje davčne pristojnosti glede dividend, ki jih razdelijo družbe, ki so rezidentke druge države članice – glej sodbo Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, točke od 80 do 82).

21 — V skladu z načelom, navedenim v točki 24 sodbe Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) in ki je bilo pred tem uporabljeno v sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Ta ugotovitev pa naj bi bila upoštevna le za davčno leto 1999 (drugo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)), ker je v prejšnjih letih prišlo do izvrševanja davčne pristojnosti in je torej obstajala primerljivost položajev (prvo vprašanje za predhodno odločanje). V točki 28 navedene sodbe je Sodišče menilo (s čimer je potrdilo moje predloge), da je s priznanjem stalnim poslovnim enotam nerezidentkam enake ugodnosti kot stalnim poslovnim enotam rezidentkam prišlo do „izenačevanja“ in torej do primerljivih položajev.

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

53. Ker položaja nista primerljiva, različno obravnavanje ne pomeni omejitve prostega pretoka kapitala.

3. Podredno: obstoj utemeljitve

54. Če bi Sodišče ugotovilo, da sta položaja primerljiva in da torej obstaja omejitev, menim, da bi bila ta vsekakor utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu.

55. V nadaljevanju bom preučil dva razloga, ki sta bila podana v pisnem stališču in na obravnavi, in sicer doslednost nemškega davčnega sistema in nujnost zagotovitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti.

a) Davčna doslednost

56. Sodišče je že priznalo, da je z nujnostjo ohranitve doslednosti davčne ureditve mogoče utemeljiti omejitev izvrševanja svoboščin prostega pretoka, ki so zagotovljene s Pogodbo. [24]

57. V tem okviru je zahtevalo, da je glede istega davčnega zavezanca in za isti davek v zadevnem davčnem sistemu vzpostavljena neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in določeno davčno dajatvijo. [25] Preučil bom te tri pogoje, pri čemer je pogoj, ki se nanaša na neposredno povezavo med ugodnostjo in dajatvijo, najbolj bistven.

i) Neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in določeno davčno dajatvijo

58. Nemški zakonodajalec je s sprejetjem člena 27 ErbStG iz razlogov pravičnosti določil ukrep, na podlagi katerega se nemška davčna uprava odpove delu davka na dediščine, ki bi ga morala prejeti zaradi pridobitve premoženja, iz razloga, da je od tega istega premoženja že pobrala davek na dediščine ob prejšnji pridobitvi premoženja, do katere je prišlo v prejšnjih desetih letih, pri čemer se znižanje postopoma zmanjšuje s številom let.

59. Člen 27 ErbStG je s tem, da določa znižanje davka na dediščine ob drugi pridobitvi, delno namenjen izognitvi temu, da bi bilo v Nemčiji dvakrat obdavčeno premoženje, ki se z dedovanjem prenaša v kratkem času. Do tega dvojnega obdavčenja v Nemčiji pa jasno lahko pride samo v primeru prvotne obdavčitve v Nemčiji.

60. Povedano drugače in kot sta poudarili španska vlada in vlada Združenega kraljestva, davčna ugodnost, povezana z znižanjem, je namenjena izravnavi davčne dajatve, plačane ob prejšnji pridobitvi. Ta ugodnost je povezana z dejstvom, da se je s tem, da je bila v Nemčiji obdavčena prva pridobitev, zmanjšala vrednost druge pridobitve.

61. Strinjam se torej z Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ki v predložitveni odločbi meni, da „sta davčna obremenitev (z obdavčitvijo predhodne pridobitve) in znižanje davka (pri obdavčitvi naslednje pridobitve) medsebojno povezana“. [26]

24 — Sodbe Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, točka 21); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točka 43); Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793, točka 77); Komisija/Madžarska (C-253/09, EU:C:2011:795, točka 78) in K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 71).

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

26 — Generalni pravobranilec P. Mengozzi v sklepnih predlogih v zadevi Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, točka 71) govori o „neposredni vezi in logiki simetrije“.

62. Glede tega je mogoče potegniti vzporednico med obravnavano zadevo in zadevama, v katerih sta bili izdani sodbi Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793) in Komisija/Madžarska (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. V madžarskem pravu se od nakupa madžarskih nepremičnin, ki bodo uporabljene kot glavno prebivališče, plača proporcionalni davek, in sicer se davek, ki je bil že plačan ob prvem nakupu, odšteje od davka, ki je dolgovan od drugega nakupa (in tako naprej), tako da se nanaša zgolj na razliko v ceni (nekako podobno kot davek na dodano vrednost (DDV)). Nasprotno se bo v primeru prvega nakupa, opravljenega v drugi državi članici, madžarski davek nanašal na celotno ceno drugega nakupa, opravljenega na Madžarskem. Sodišče je sicer razsodilo, da gre za oviro, vendar je razsodilo tudi, da je bila ta utemeljena z doslednostjo madžarskega davčnega sistema, ker je obstajala povezava med davčno ugodnostjo, dodeljeno ob drugem nakupu, in prvotnim plačilom davka.[27]

64. Sodišče je enako sklepanje uporabilo v sodbi Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793), ki je bila izdana istega dne, v zvezi s primerljivim belgijskim sistemom. V točki 73 navedene sodbe je razsodilo, da je „treba poudariti, da ker Kraljevina Belgija nima nobene pristojnosti obdavčiti transakcije nakupa, ki so ga pred tem v drugi državi članici opravile osebe, ki se odločijo, da bodo imele novo glavno prebivališče v Flamski regiji, koncept te davčne ugodnosti izraža simetrično logiko“.[28]

65. V obravnavani zadevi je vrednost druge zapuščine zmanjšalo plačilo prvega, avstrijskega davka na dediščine, in ne davek na dediščine, plačan v Nemčiji. Odstotno znižanje nemškega davka na dediščine, ki se nanaša na drugo dedovanje, je priznano zgolj zato, ker je povezano z zneskom, ki je bil predmet davka na dediščine ob prvi pridobitvi. Davek, plačan v zvezi z obema dedovanjema, se nanaša na isto premoženje, vsekakor glede vrednosti, če že ne fizično gledano, čeprav je jasno, da bo mogoče fizično istovetnost premoženja veliko lažje ugotoviti, če je med obema pridobitvama preteklo le malo časa.

ii) Ugodnost in dajatev se morata nanašati na isti davek

66. Ta pogoj[29] je v obravnavani zadevi očitno izpolnjen, saj se tako ugodnost kot dajatev nanašata na davek na dediščine.

iii) Iti mora za istega davčnega zavezanca

67. Ta pogoj kot tak se redko zahteva.[30] Sodišče je celo navedlo, da sta bila zadnja pogoja, „in sicer identičnost davkoplačevalca in identičnost obdavčenja, [v nekaterih sodbah] šte[ta] za zadostna, da se dokaže obstoj take povezave“,[31] torej povezave med davčno ugodnostjo in davčno dajatvijo.

68. V sodbi Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793) je Sodišče, potem ko je ugotovilo obstoj povezave med ugodnostjo in dajatvijo, v točki 75 dodalo, da gre „[p]o eni strani […] namreč za istega davčnega zavezanca, ki je že plačal zadevni davek in ki lahko uveljavlja odbitek, po drugi strani pa za ugodnost, ki se odobri v okviru istega obdavčenja“. Kot da bi ta elementa dokazovala neposredno povezavo, predstavljeno v točki 71 navedene sodbe, kot edini pogoj, na podlagi katerega je mogoče uspešno zatrjevati utemeljitev, ki se nanaša na davčno doslednost.

27 — Glej Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, izdaje Saint Paul, 2015, str. 90.

28 — Sodišče bi lahko na podlagi tega sklepanja ugotovilo, da zadevna položaja nista bila primerljiva. Glej po analogiji sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točka 42). Vendar opozarjam, da bi Sodišče v teh zadevah lahko ugotovilo, da dejansko položaja nista bila primerljiva, kar bi izključevalo obstoj omejitve prostega gibanja oseb, in bi bil zato preizkus morebitnih utemeljitev brezpredmeten (glej točke od 34 do 53 teh sklepnih predlogov).

29 — Glej sodbe Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, točka 40); Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, točka 57) in Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, točka 36).

30 — Sodbi Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, točka 35) in Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, točka 36).

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

69. V obravnavani zadevi je sicer neposredna povezava jasno podana, vendar opozarjam, da davčni zavezanec, ki mora plačati davek na dediščine od druge pridobitve, očitno ni ta, ki je moral plačati davek na dediščine od prve pridobitve, saj je zadnji nujno preminul.

70. Kljub temu Sodišču predlagam, naj ta pogoj razlaga fleksibilno, kot je to že predlagala generalna pravobranilka J. Kokott v sklepnih predlogih v zadevi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), v katerih je navedla, da „lahko izjemoma obstaja povezava, ki utemeljuje davčno doslednost, tudi kadar se ena obremenitev pri enem davčnem zavezancu izravna z razbremenitvijo pri drugem davčnem zavezancu“. [32]

71. Na podlagi dveh elementov menim, da so v obravnavani zadevi podane izjemne okoliščine. Najprej, ureditev se nanaša na isti predmet obdavčenja z davkom na dediščine. V obravnavani zadevi je to premoženje hčerke ge. Feilen, ki ga je podedovala mati in ki je nato po smrti matere prešlo na M.-H. Feilena. Dalje, davčna zavezanca se sicer razlikujeta, vendar sta nujno del iste družine, cilj nemške zakonodaje pa je jasno to, da se upošteva dejstvo, da je premoženje, ki prehaja iz generacije v generacijo med ožjimi sorodniki, običajno šele po preteku nekega obdobja ponovno obdavčeno z davkom na dediščine. V praksi se želi z nemško zakonodajo izogniti temu, da se isto premoženje dejansko, če že ne po pravu, v kratkem času obremeni še z drugo nesorazmerno dajatvijo. Sodišče pa je razsodilo, da je treba doslednost davčnega sistema (in natančneje obstoj neposredne povezave med ugodnostjo in dajatvijo) presojati glede na cilj zadevne ureditve. [33]

72. Poleg tega in zaradi celovitosti opozarjam, da cilj zadevne ureditve ne bi bil nujno dosežen, če bi se nemško znižanje razširilo na položaj, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem je bil davek na dediščine plačan v drugi državi članici od prejšnjega dedovanja med bližnjimi sorodniki v zadnjih desetih letih.

73. Kot je navedla vlada Združenega kraljestva, je namreč mogoče, da druga država članica uporablja davek na dediščine, ki je občutno nižji od nemškega davka na dediščine. Če bi morala Zvezna republika Nemčija zadevno znižanje odobriti zgolj iz razloga, da je bil v drugi državi članici v zadnjih desetih letih plačan davek na dediščine za isto premoženje, bi Zvezna republika Nemčija lahko bila zavezana, da za drugo dediščino odobri znižanje, ki bi bilo višje od davka, ki se je uporabil za prvo dediščino.

b) Ohranitev uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti

74. Omejitev prostega pretoka kapitala je mogoče utemeljiti tudi z nujnostjo ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti. [34]

75. Priznam, da imam nekaj težav pri dojemanju natančnega okvira te utemeljitve, za katero se mi zdi, da ima v sodni praksi Sodišča nekako poseben status.

76. Najprej, gre za zadnjo od utemeljitev, za katere je Sodišče priznalo, da lahko na področju neposrednega obdavčenja upravičijo ukrep, ki omejuje ali posega v katero od temeljnih svoboščin prostega pretoka.

32 — Točka 61. Glej Hintsanen, L., in 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, april 2006, str. 130, str. 132 in 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 — Sodbi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, točka 44 in navedena sodna praksa) in K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 69).

34 — Glej sodbo Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2015:50, točka 24) z napotitvijo na sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 51); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, točke 51, 57 in 60) in A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 46). Glej tudi sodbo X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 28 in naslednje).

77. Prav tako je edina, ki jo je Sodišče priznalo, ne da bi se kakšna stranka kadar koli sklicevala nanjo, vsekakor je bilo v takšni obliki to v sodbi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 43 in naslednje).

78. Na začetku jo je Sodišče upoštevalo samo, če je bila v spisu prisotna skupaj z drugima dvema razlogoma za utemeljitev, in sicer z nujnostjo boja proti izogibanju davkom in nujnostjo izognitve tveganju, da je davčni zavezanec dvakrat upravičen do iste ugodnosti.

79. Pozneje je Sodišče zahtevalo samo še kombinacijo dveh prvih argumentov (sodba Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, zlasti točka 60), nato pa je v sodbi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 28 in naslednje) razsodilo, da lahko ohranitev uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti sama pomeni razlog za utemeljitev.

80. Z vidika opredelitve tega razloga za utemeljitev zelo veliko sodb Sodišča dovoljuje državam članicam, da davčnim zavezancem onemogočijo izbiro med več nacionalnimi davčnimi sistemi, kar bi ogrozilo pravico države članice, da izvaja svojo davčno pristojnost [35]:

— tako je bilo v primeru legitimne preprečitve „loss shopping“ v sodbi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), v kateri je sicer Sodišče na podlagi dokaza, da družba Marks & Spencer ni imela nikakršne izbire med več nacionalnimi davčnimi sistemi, da bi v njih odbila izgube svojih nerezidenčnih hčerinskih družb, ugotovilo nesorazmernost britanske zakonodaje (zlasti točka 53 in naslednje);

— tako je bilo v sodbi Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), v kateri bi bilo to izbiro mogoče priznati davčnemu zavezancu za odbitje finančnih prenosov znotraj skupine;

— tako je bilo v sodbi Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točka 52), v kateri je imel davčni zavezanec „možnost izbire, ali bo upošteval izgube, ki so nastale tej poslovni enoti, bodisi v državi članici, v kateri ima sedež, bodisi v drugi državi članici“; [36]

— tako je bilo tudi v sodbi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), v kateri je Sodišče v točki 39 navedlo, da „se vprašanje upoštevanja dobičkov in izgub družb, ki pripadajo zadevnemu koncernu, zastavlja samo za družbe, ki so rezidentke ene same države članice“, in se nanaša na „upoštevanje izgub, priglašenih v eni in isti državi članici“. Ker ni bilo izbire med več nacionalnimi davčnimi sistemi, uravnotežena porazdelitev davčne pristojnosti ni bila sprejeta kot utemeljitev;

— tako je bilo tudi v sodbi SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), v kateri je Sodišče v točki 63 navedlo, da „ker bi se bila glede na izbiro, ki so jo sprejele družbe, ki so v razmerju medsebojne odvisnosti, država članica družbe, ki je odobrila izjemne ali neodplačne ugodnosti, prisiljena odpovedati pravici obdavčitve – in sicer kot država rezidentstva družbe – njenih dohodkov, če je treba, v korist države članice, v kateri ima družba, ki je deležna ugodnosti, sedež“;

— tako je bilo tudi v sodbi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), v kateri je Kraljevina Nizozemska utemeljila svojo zakonodajo, ki je preprečevala družbi, da se odloči, da s svojo odvisno družbo nerezidentko oblikuje davčno skupino in da to skupino kadar koli tudi svobodno razpusti glede na ugodnosti, ki bi jih imela v katerem od nacionalnih davčnih sistemov, bodisi v sistemu, ki se uporabi za sedež obvladujoče družbe, bodisi v sistemu, ki se uporabi za sedež odvisne družbe.

35 — V sodbi Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točka 55) Sodišče govori o „prenosu dobička, ki se običajno obdavči v eni od teh držav članic, v drugo državo članico“.

36 — Z neobstojem možnosti izbirati med različnimi nacionalnimi sistemi je bilo obrazloženo, zakaj Sodišče ni sprejelo utemeljitve, ki se je nanašala na uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti, v sodbi A (C-123/11, EU:C:2013:84, točke od 48 do 55).

„Vsaka razširitev te ugodnosti [(torej oblikovanje davčne skupine)] na čezmejne položaje [bi] povzročila[,] […] da bi matične družbe lahko *svobodno* izbrale državo članico, v kateri bi uveljavljale izgube svoje odvisne družbe nerezidentke“ (moj poudarek, točka 41 navedene sodbe), in

— nazadnje, tako je bilo v celotni sodni praksi Sodišča o izstopnih davkih od sodbe National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) dalje, v kateri je osnovna predpostavka jasno izbira davčnega zavezanca, da se izogne davku na dobiček s prenosom davčnega rezidentstva v drugo državo, v kateri je ta davek nižji ali ga sploh ni.

81. Če je opredelitev uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti res vedno utemeljena na tej možnosti davčnega zavezanca, da izbere nek nacionalni davčni sistem namesto drugega, ne vem, kako bi jo bilo mogoče uporabiti v obravnavani zadevi. Niti M.-H. Feilen niti njegova mati nista imela možnosti prenesti davčno pristojnost za obdavčitev ene ali druge zadevne dediščine iz Avstrije v Nemčijo ali iz Nemčije v Avstrijo. Poleg tega v obravnavani zadevi nikakor ne gre za to, da lahko Zvezna republika Nemčija izgubi nek del svoje davčne pristojnosti v korist Republike Avstrije.

82. Poleg tega je Sodišče pogosto zavrnilo utemeljitev z uravnoteženo porazdelitvijo davčne pristojnosti, kadar gre, tako kot v sodbi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), zgolj za en davčni sistem:

— tako je bilo v sodbi Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, točka 59), v kateri je Sodišče razsodilo, da „če se je država članica odločila, da glede teh vrst dohodkov ne bo obdavčila družb prejemnic dividend s sedežem na njenem ozemlju, se ne more sklicevati na nujnost zagotoviti enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, da bi s tem upravičila obdavčitev družb prejemnic dividend s sedežem v drugi državi članici“, in v sodbi Santander Asset Management SGIIC in drugi (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 48), v kateri je razsodilo, da „se država članica, če se je odločila, da KNPVP, ki so rezidenti in so upravičeni do dividend, ki izvirajo iz domače države, ne bo obdavčila, ne more sklicevati na nujnost zagotoviti uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, da bi s tem upravičila obdavčitev KNPVP, ki so nerezidenti in so upravičeni do takih dohodkov“;[37]

— Sodišče je v sodbi Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, točka 43) razsodilo, da „[t]a utemeljitev, ki se opira na enakomerno porazdelitev pristojnosti obdavčitve med državami članicami, sama po sebi zato ne more upravičevati, da država članica dosledno zavrača priznavanje davčne ugodnosti matični družbi rezidentki zato, ker je ta razvila mednarodno gospodarsko dejavnost, ki ni takoj ustvarila obdavčljivega dobička v korist te države“,

— enako sklepanje je mogoče najti v sodbi Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, točka 29), v kateri je Sodišče razsodilo, da se „[t]a razlika v obravnavanju […] nanaša le na vstopne dividende, ki so jih prejele matične družbe rezidentke, tako da gre za davčno pristojnost *ene in iste države članice*“ (moj poudarek).

83. Ob upoštevanju teh sodb, v katerih nujnost ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti ni bila sprejeta za utemeljitev omejevalnega davčnega ukrepa, ne vidim nobenega razloga, zakaj bi jo bilo treba sprejeti v spisu iz obravnavane zadeve, v kateri gre za zgolj nemški davčni sistem, ki nima nič s prvo dediščino in ki se uporabi zgolj za drugo dediščino.

37 — Glej tudi sodbi Komisija/Belgija (C-387/11, EU:C:2012:670, točke od 76 do 79) in Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točka 99).

84. Vendar se zdi, da je Sodišče v nekaterih drugih sodbah, zlasti v sodbah Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) in Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), zadevno utemeljitev kljub temu, da je v njih ni priznalo, opredelilo širše, in sicer kot „[ohranitev] simetrij[e] med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub“ (sodba Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, točka 24), ta izraz pa je mogoče najti tudi v sodbi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 32 in naslednje).

85. Na podlagi te veliko širše predstave, s katero se ne zahteva več, da ima davčni zavezanec možnost „izbrati“ ta ali oni davčni sistem, bi lahko v obravnavani zadevi prav tako trdili, da ker Zvezna republika Nemčija ni imela nikakršne pristojnosti v zvezi z obdavčenjem prve dediščine, te očitno ni dolžna upoštevati v primeru druge. Vendar menim, da se takšno sklepanje bolj logično umešča v preizkus primerljivosti položajev, kot sem to storil zgoraj pred preizkusom utemeljitev.

86. Prav tako je mogoče poudariti, da so se leta 2004, ko je bila mati sodedič pri dedovanju po svoji hčerki, in leta 2007, ko je tožeča stranka dedovala po svoji materi, še vedno uporabljale določbe konvencije med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Avstrijo o preprečevanju dvojnega obdavčenja na področju davka na dediščine z dne 4. oktobra 1954. V tej konvenciji sta se ti državi članici dogovorili o ustrezni porazdelitvi svoje davčne pristojnosti. V skladu s členom 5(1) te konvencije je imela dediščino pravico obdavčiti država članica, v kateri je imel preminuli prebivališče ob svoji smrti, če ni šlo za nepremičnine ali za premoženje podjetja.

87. Tako je imela Republika Avstrija pravico obdavčiti materino pridobitev dediščine po svoji hčerki, ker je hčerka ob svoji smrti leta 2004 prebivala v Avstriji. Zvezna republika Nemčija je imela pravico obdavčiti pridobitev dediščine po materi, ker je ta leta 2007 prebivala v Nemčiji. Ta jasna in ustrezna porazdelitev davčne pristojnosti bi bila torej omajana, če bi se morala Zvezna republika Nemčija delno odpovedati svoji davčni pristojnosti v zvezi z drugo pridobitvijo leta 2007 in posledično znižati davek na dediščine iz razloga, da je Republika Avstrija izvajala svojo davčno pristojnost v zvezi z dediščino po hčerki leta 2004.

88. Ali glede na navedeno Zvezna republika Nemčija res išče „uravnoteženo“ porazdelitev davčne pristojnosti? Ali ne gre bolj za neposredno in preprosto uporabo (zgolj) porazdelitve davčne pristojnosti med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Avstrijo, ki je nekako predhodno vprašanje pred izvajanjem davčne pristojnosti, kar poleg tega dokazuje to, da je davčno pristojnost mogoče porazdeliti na podlagi naveznih okoliščin, ki običajno lahko povzročijo diskriminacijo ali omejitve, kot sta državljanstvo ali prebivališče (glej sodbo Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221). [38]

89. Skratka, če sta v obravnavani zadevi Zvezna republika Nemčija in Republika Avstrija res uporabili razdelitev davčne pristojnosti, o kateri sta se dogovorili, se mi ne zdi potrebno govoriti o (uravnoteženi) porazdelitvi davčne pristojnosti za namene ugotovitve, da (nemška) zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ni nezdružljiva s pravom Unije.

38 — Točka 71 sodbe F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) potrjuje to sklepanje z navedbo, da „ker se je Republika Avstrija v teh konvencijah [o preprečevanju dvojnega obdavčenja] odpovedala izvajanju svoje davčne pristojnosti glede donacij osebam, ki so rezidentke teh drugih dveh držav članic, se ne more sklicevati na uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti, da bi ustanovam, ki izplačajo donacije tem osebam, naložila poseben davek iz razloga, da te osebe ne spadajo v njeno davčno pristojnost. Ta država članica je torej prostovoljno sprejela porazdelitev davčne pristojnosti, kot izhaja iz določb avstrijsko-belgijske oziroma avstrijsko-nemške konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.“

V – **Predlog**

90. Iz teh razlogov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), odgovori tako:

Prosti pretok kapitala na podlagi člena 63(1) PDEU v povezavi s členom 65 PDEU ne nasprotuje predpisu države članice, ki za osebe določenega davčnega razreda, ki podedujejo premoženje, določa znižanje davka na dediščine, če zapuščina vsebuje premoženje, ki so ga osebe iz tega davčnega razreda že podedovale v desetih letih pred tem dedovanjem, in je ta država članica pri tem predhodnem dedovanju že odmerila davek na dediščine, medtem ko je znižanje davka izključeno, če je bil davek na dediščine pri predhodnem dedovanju pobran v drugi državi članici.