

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

10 февруари 2011 година*

По дело C-25/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de première instance de Liège (Белгия) с акт от 7 януари 2010 г., постъпил в Съда на 15 януари 2010 г., в рамките на производство по дело

Missionswerk Werner Heukelbach eV

срещу

État belge,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J.N. Cunha Rodrigues, председател на състав, г-н Ал. Арабаджиев, г-н U. Lohmus (докладчик), г-н А. Ó Caoimh и г-жа P. Lindh, съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,
секретар: г-жа С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 октомври 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Missionswerk Werner Heukelbach eV, от адв. J. Roseleth, avocat,
- за белгийското правителство, от г-жа М. Jacobs и г-н J.-С. Halleux, в качеството на представители, подпомагани от адв. Е. Jacubowitz, avocat,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н J.-P. Kerpenne, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

¹ Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 18 ДФЕС, 45 ДФЕС, 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Missionswerk Werner Heukelbach eV (наричано по-нататък „Missionswerk“) и État belge [Белгийската държава] относно отказа на последната да приложи в полза на това сдружение намалената ставка на данъка върху наследството.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Член 1 от Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (който член е отменен с Договора от Амстердам) (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10) гласи:

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

2. Преводите, свързани с движения на капитали, се извършват при същите условия на обменния курс както преводите за плащания по текущите сделки.“

- 4 Сред движенията на капитали, изброени в приложение I към Директива 88/361, в рубрика XI са посочени „Движения на капитали за лични цели“, които включват наследствата по закон и по завещание.

Национална правна уредба

- 5 В член 59, точка 2 от Кодекса за данъчно облагане при наследяване, приет с Кралски указ № 308 от 31 март 1936 г. (Moniteur belge от 7 април 1936 г., стр. 2403), потвърден със Закон от 4 май 1936 г. (Moniteur belge от 7 май 1936 г., стр. 3426, наричан по-нататък „Кодексът“), се посочва, че данъкът върху наследството и данъкът върху прехвърлянето на собственост при смърт се намалява „на 7%, когато завещанието е направено в полза на сдружения с нестопанска цел, взаимоспомагателни дружества или национални съюзи на взаимоспомагателни дружества, професионални съюзи и международни сдружения с нестопанска цел, частни фондации и общественополezni фондации“.
- 6 Съгласно член 60, параграф 1 от Кодекса, изменен с Декрет-програма на валонското правителство от 18 декември 2003 г. относно някои мерки, свързани с регионалното данъчно облагане, финансовите средства и дълга, организацията на енергийните пазари, околната среда, селското стопанство, местните власти и подчинените им органи, имуществото, жилищното настаняване и публичната служба (Moniteur belge от 6 февруари 2004 г., стр. 7196), намалената ставка по член 59, точка 2 от Кодекса се прилага само по отношение на организациите и институциите, които отговарят на следните условия:

„а) мястото на дейност на организацията или институцията трябва да е:

— в Белгия или

- в държавата членка от Европейската общност, в която завещателят действително е пребивавал или в която е било работното му място към момента на смъртта му или преди това;

- в това място на дейност към момента на откриване на наследството организацията или институцията трябва основно и безкористно да преследва цели от екологичен, филантропичен, философски, религиозен, научен, артистичен, педагогичен, културен, спортен, политически, синдикален, професионален, хуманитарен, патриотичен, граждански или образователен характер или цели, свързани с полагането на грижи за хора или животни, със социално подпомагане или с обучение на хора;

- организацията или институцията трябва да има седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейския съюз.“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 7 Missionswerk е религиозно сдружение със седалище в Германия. Със саморъчно завещание от 5 ноември 2003 г. белгийската гражданка г-жа Renardie определя това сдружение за свой универсален наследник. Същата през целия си живот е пребивавала в Белгия и на 12 юни 2004 г. е починала в Малмеди (Белгия).

- 8 На 14 юни 2005 г. Missionswerk подава декларация за наследството на починалата до administration de l'enregistrement et des domaines de Malmedy (наричана по-нататък „администрацията“) и по-късно плаща данък върху наследството в размер на 60038,51 EUR, наложен му от тази администрация въз основа на диференциална ставка от 80 %.

- 9 С писмо от 1 декември 2005 г. Missionswerk иска от администрацията да му разреши да се ползва от предвидената в член 59, точка 2 от Кодекса намалена ставка на данъка върху наследството. Искането му е отхвърлено с мотива, че сдружението не отговаря на условията по член 60, параграф 1 от Кодекса.

- 10 На 7 август 2006 г. Missionswerk иска от администрацията да му възстанови разликата между размера на данъка, получен при прилагане на диференциалната ставка, и данъка, получен при прилагане на намалената ставка. Искането му е отхвърлено от администрацията поради липса на достатъчно доказателства, че г-жа Renardie е пребивавала или работила в Германия.

- 11 В жалбата, която подава до запитващата юрисдикция, Missionswerk иска да му бъде възстановен данъкът върху наследството, надхвърлящ сумата, която се получава при прилагане на намалената ставка, от която твърди, че има право да се ползва. Сдружението поддържа, че член 59, точка 2 и член 60, параграф 1 от Кодекса водят до дискриминация на лицата, пребиваващи в регион Валония, които завещават имуществото си в полза на благотворителни сдружения или организации, установени в държави — членки на Европейския съюз, където тези лица никога не са пребивавали или работили.

- 12 При тези условия Tribunal de première instance de Liège решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли членове 18 [ДФЕС], 45 [ДФЕС], 49 [ДФЕС] и 54 [ДФЕС] да се тълкуват в смисъл, че забраняват приемането или запазването от законодателя на държава членка на разпорежба, целяща да ограничи ползването от данъчно облагане при намалената ставка от 7 % само за сдруженията с нестопанска цел, взаимоспомагателните дружества или националните съюзи на взаимоспомагателни дружества, професионалните съюзи и международните сдружения с нестопанска цел, частните фондации и общественнополезните фондации, установени в държава членка, в която завещателят — валонско местно лице — действително е пребивавал или в която е било работното му място към момента на смъртта му или преди това?“

По преюдициалния въпрос

По определянето на относимите разпоредби от правото на Съюза

- 13 Запитващата юрисдикция отправя преюдициалния си въпрос с оглед на членове 18 ДФЕС, 45 ДФЕС, 49 ДФЕС и 54 ДФЕС. Европейската комисия обаче счита, че разглежданото в главното производство положение се отнася към свободното движение на капитали.
- 14 Във връзка с това най-напред следва да се констатира, че към въпроса за съвместимостта с правото на Съюза на национални разпоредби относно данъчното облагане върху наследството не са относими нито разпоредбите от правото на Съюза за свободното движение на работници (член 45 ДФЕС), нито тези за свободата на установяване (членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС).

- 15 По-нататък, по отношение на свободното движение на капитали следва да се напомни, че тъй като в ДФЕС липсва определение на понятието „движение на капитали“, Съдът е признал указателния характер на номенклатурата в приложението към Директива 88/361, въпреки че тя е приета въз основа на член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕИО (членове 67—73 от Договора за ЕИО са заменени от членове 73б—73ж от Договора за ЕО, понастоящем членове 56—60 ЕО), като се има предвид, че съгласно нейното въведение списъкът, който тя съдържа, няма изчерпателен характер (вж. Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 39, Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 22, Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 38, Решение от 11 септември 2008 г. по дело Arens Sikken, C-43/07, Сборник, стр. I-6887, точка 29 и Решение от 22 април 2010 г. по дело Mattner, C-510/08, Сборник, стр. I-3553, точка 19).
- 16 Като напомня по-специално, че наследяването, което представлява прехвърляне на едно или повече лица на имуществото, оставено от починало лице, попада в рубрика XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавена „Движения на капитали за лични цели“, в това отношение Съдът приема, че наследствата представляват движения на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС, с изключение на случаите, при които съставните им елементи са в границите само на една държава членка (вж. в този смисъл посоченото по-горе Решение по дело Eckelkamp и др., точка 39 и цитираната съдебна практика). По никакъв начин обаче не е чисто вътрешно разглежданото в главното производство положение, при което лице, пребиваващо в Белгия, прави завещание в полза на организация с нестопанска цел със седалище в Германия.
- 17 Следователно по отношение на случай като разглеждания в главното производство са приложими разпоредбите от ДФЕС относно свободното движение на капитали.
- 18 Накрая, с оглед относимостта на позоваването в преюдициалния въпрос на член 18 ДФЕС, който прогласява общ принцип за забрана на всякаква

дискриминация, основана на гражданството, следва да се напомни, че тази разпоредба се прилага самостоятелно само в случаи, уредени от правото на Съюза, за които ДФЕС не предвижда специални разпоредби за забрана на дискриминацията (Решение от 21 януари 2010 г. по дело SGI, C-311/08, Сборник, стр. I-487, точка 31 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 26 октомври 2010 г. по дело Schmelz, C-97/09, Сборник, стр. I-10465, точка 44).

- 19 Тъй като приложими са разпоредбите относно свободното движение на капитали, които предвиждат специални разпоредби за забрана на дискриминацията, член 18 ДФЕС не може да бъде приложен.
- 20 Поради това следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, съгласно което от намалената ставка на данъка върху наследството могат да се ползват само организациите с нестопанска цел, чието място на дейност е в тази държава членка или в държавата членка, в която завещателят действително е пребивавал или в която е било работното му място към момента на смъртта му или преди това.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали

- 21 Член 63, параграф 1 ДФЕС съдържа обща забрана на ограниченията върху движението на капитали между държавите членки.
- 22 Видно от установената съдебна практика, към мерките, забранени с член 63, параграф 1 ДФЕС като ограничаващи движението на капитали по отношение на наследствата, спадат и тези, които водят до намаляване на стойността на наследството на местно лице на държава, различна от държавата членка, в която

се намира съответното имущество и която облага наследяването му (посоченото по-горе Решение по дело Van Hilten-van der Heijden, точка 44 и цитираната съдебна практика).

- 23 В случая разглежданото в главното производство национално законодателство ограничава ползването от намалената ставка на данъка върху наследството само за организациите с нестопанска цел, чието място на дейност е в Белгия или в държавата членка, в която завещателят действително е пребивавал или в която е било работното му място към момента на смъртта му или преди това.
- 24 По този начин посоченото законодателство води до положение, при което наследството се облага с по-висок данък, ако получателят му е организация с нестопанска цел, чието място на дейност е в държава членка, в която завещателят не е пребивавал действително или в която не е било работното му място, и следователно ограничава движението на капитали, като намалява стойността на наследството (вж. по аналогия посоченото по-горе Решение по дело Eckelkamp и др., точка 45).
- 25 Освен това, както посочва Комисията, прилагането по отношение на някои трансгранични движения на капитали на данъчна ставка, която е по-висока в сравнение с прилаганата по отношение движенията на капитали на територията на Белгия, може да възпрепятства трансграничните движения на капитали, тъй като възпира белгийските местни лица да определят за наследници по завещание лица, установени в държави членки, в които не са пребивавали действително или не са работили (вж. в този смисъл Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche, C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 38).
- 26 Следователно такова национално законодателство представлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС.

По обосноваването на ограничението на свободното движение на капитали

- 27 Според белгийското правителство различното третиране, до което води разглежданото в главното производство валонско законодателство, е обосновано, тъй като предвид преследваната от него цел положението на организациите с нестопанска цел като разглежданите в главното производство не е обективно сходно с това на организациите, чието място на дейност е в Белгия. За целите на предоставянето на някои данъчни предимства държавите членки имали право, от една страна, да изискват наличие на достатъчно близка връзка между организациите с нестопанска цел и извършваните от тях дейности и от друга страна, да решават с оглед на какви обществени интереси предоставят данъчните предимства на тези организации. В случая от посоченото законодателство се ползвало белгийското общество.
- 28 В това отношение следва да се напомни, че съгласно член 65, параграф 1, буква а) и параграф 3 ДФЕС разпоредбите на член 63 ДФЕС не накърняват правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на данъчното си законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала, стига само тези разпоредби да не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63.
- 29 Съгласно съдебната практика, за да може национална данъчна правна уредба да се счита за съвместима с разпоредбите на ДФЕС относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес (вж. Решение от 6 юни 2000 г. по дело *Verkoijen*, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 43, Решение от 7 септември 2004 г. по дело *Manninen*, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 29, Решение от 8 септември 2005 г. по дело *Blanckaert*, C-512/03, Recueil, стр. I-7685, точка 42 и Решение от 17 септември 2009 г. по дело *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точка 68).

- 30 Съдът вече е приел, че макар да е правомерно държава членка да изисква за целите на предоставянето на определени данъчни предимства наличие на достатъчно тясна връзка между организациите, за които признава, че преследват някои от нейните цели от общ интерес, и упражняваните от тях дейности (вж. в този смисъл посоченото по-горе Решение по дело *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, точка 37), тя все пак не може да ограничи ползването от такива предимства само за организациите, които са установени на нейната територия и чиято дейност следователно може да я освободи от някои от отговорностите ѝ (посоченото по-горе Решение по дело *Persche*, точка 44).
- 31 В частност евентуалната възможност държава членка да се освободи от някои от отговорностите си не ѝ позволява да въведе различно третиране между организациите с общественополезна дейност, признати на територията ѝ, и тези, които са установени в друга държава членка, с мотива, че направените в полза на последните завещания не могат да доведат до бюджетна компенсация. Всъщност от постоянната съдебна практика следва, че необходимостта от избягване на намаляването на данъчните приходи не фигурира нито сред целите, посочени в член 65 ДФЕС, нито сред императивните съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничаване на установена от ДФЕС свобода (посоченото по-горе Решение по дело *Persche*, точка 46).
- 32 Съдът е приел също, че когато призната в държава членка организация с общественополезна дейност отговаря на предвидените за тази цел условия в законодателството на друга държава членка и има за цел да подкрепя идентични обществени интереси, така че да може да бъде призната за организация с общественополезна дейност в последната държава членка — което органите на тази държава членка, включително съдебните, следва да преценят, — органите на тази държава членка не могат да откажат на тази организация правото на равно третиране само защото не е установена на тяхната територия (посоченото по-горе Решение по дело *Persche*, точка 49).
- 33 Въсъщност организация, която е установена в определена държава членка и отговаря на условията, предвидени от друга държава членка, за предоставяне на

данъчни предимства, се намира в сходно положение с установените и признати в тази друга държава членка организации с общественополезна дейност по отношение на предоставянето от последната държава членка на данъчни предимства, целящи да насърчат съответната общественополезна дейност (посоченото по-горе Решение по дело Persche, точка 50).

- 34 В случая следва да се констатира, че като критерий за установяване на приложимостта на намалената ставка за данъка върху наследството разглежданото валонско законодателство определя мястото на дейност на организацията с нестопанска цел, което трябва да е в Белгия или в държавата членка, в която завещателят е пребивавал или в която се е намирало мястото му на работа. При тези обстоятелства, видно от напомнимената в точки 31—33 от настоящото решение съдебна практика, ако призната организация с общественополезна дейност отговаря на всички други изисквания от валонското законодателството условия за ползване на данъчни облекчения при облагането с данък върху наследството, освен на условието за мястото на дейност — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да прецени, — органите на тази държава членка не могат да откажат на организацията правото на равно третиране с мотива, че мястото ѝ на дейност не се намира на територията на тази държава членка, нито на територията на държавата членка, в която завещателят е работил или пребивавал.
- 35 При всички обстоятелства следва да се приеме, че разглежданото в главното производство белгийско законодателство не позволява да се постигне преследваната цел за данъчно подпомагане само на организациите, чиято дейност е от полза за белгийското общество.
- 36 Всъщност, определяйки мястото на дейност на съответната организация като критерий за установяване на наличието на тясна връзка с белгийското общество, посоченото законодателство води не само до различно третиране на организациите, чието място на дейност е на белгийска територия, и тези, които не отговарят на този критерий, въпреки че имат тясна връзка с това общество, но и до сходно третиране на организациите, чието място на дейност е в Белгия, установили или не такава връзка.

- 37 С оглед на изложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС не допуска законодателство на държава членка, съгласно което от намалената ставка на данъка върху наследството могат да се ползват само организациите с нестопанска цел, чието място на дейност е в тази държава членка или в държавата членка, в която завещателят действително е пребивавал или в която е било работното му място към момента на смъртта му или преди това.

По съдебните разноски

- 38 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 63 ДФЕС не допуска законодателство на държава членка, съгласно което от намалената ставка на данъка върху наследството могат да се ползват само организациите с нестопанска цел, чието място на дейност е в тази държава членка или в държавата членка, в която завещателят действително е пребивавал или в която е било работното му място към момента на смъртта му или преди това.

Подписи