



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н Р. MENGOZZI
представено на 12 юни 2013 година¹

Дело C-181/12

Yvon Welte
срещу
Finanzamt Velbert

(Преюдициално запитване, отправено от Finanzgericht Düsseldorf (Германия))

„Свободно движение на капитали — Членове 56 ЕО, 57 ЕО и 58 ЕО — Данък върху наследството — Наследодател и наследник, които пребивават в Швейцария — Преки инвестиции — Инвестиции в недвижимо имущество — Клауза „standstill“ — Обосновки“

I – Въведение

1. Трябва ли членове 56 и 58 от Договора за създаване на Европейската общност да се тълкуват в смисъл, че те не допускат вътрешна правна уредба на държава членка относно данъка върху наследствата, съгласно която когато чуждестранно лице придобива по наследство от чуждестранен наследодател недвижим имот с местонахождение на територията на страната, данъчното облекчение е само 2 000 EUR, а същевременно когато към момента на откриване на наследството наследодателят или наследникът е имал местопребиваване в тази държава членка, данъчното облекчение е 500 000 EUR?
2. Такъв е въпросът, отправен от Finanzgericht Düsseldorf в рамките на спор между г-н Welte, швейцарски гражданин, който пребивава в Швейцария, и Finanzamt Velbert (наричана по-нататък „Finanzamt“), във връзка с наследяването на г-жа Welte-Schenkel, починала през 2009 г. в Швейцария, която е родена в Германия, но е придобила швейцарско гражданство и местожителство в резултат на брака си с г-н Welte.
3. По-конкретно г-н Welte като наследник на своята съпруга придобива по наследство от нея площ в Дюселдорф², чиято стойност е определена към деня на смъртта на наследодателката на 329 200 EUR. Наследодателката е притежавала също открити сметки в две банки в Германия, сумите по които възлизат общо на 33 689,72 EUR. Освен това, наследодателката е притежавала открити сметки в швейцарски банки, сумите по които възлизали общо на 169 508,04 EUR.
4. В Швейцария г-н Welte не заплаща данък върху наследството.

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

² — Следва да се отбележи, че по време на съдебното заседание пред Съда страните по главното производство са заявили, че върху тази площ е била построена семейната къща на родителите на г-жа Welte-Schenkel, която тя наследява няколко месеца преди собствената си смърт.

5. С данъчен акт от 31 октомври 2011 г. Finanzamt определя на 41 450 EUR дължимия от г-н Welte данък върху наследството. Този размер е изчислен, прилагайки определената облагаема основа, изхождайки от стойността на самия недвижим имот, разположен в Дюселдорф, от която е приспадната фиксирана сума за разноси във връзка с наследяването (10 300 EUR), данъчно облекчение в размер на 2 000 EUR.

6. Всъщност, от една страна, съгласно Закон за данък върху наследствата и данък дарение (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, наричан по-нататък „ErbStG“)³ данъкът върху наследствата в хипотези, в които нито наследодателят, нито наследникът пребивава в Германия, трябва да бъде заплащан върху придобитите имуществата, които са част от „имуществото в страната“ на наследодателя по смисъла на член 121 от Закона за оценяването (Bewertungsgesetz)⁴, което включва недвижими имоти, разположени в Германия, с изключение на банковите вземания⁵. От друга страна, съгласно член 16 от ErbStG прехвърлянията в полза на съпруга се ползват от данъчно облекчение върху облагаемата основа в размер най-малко на 500 000 EUR, както е случаят по главното производство — където наследодателят и приобретателят са чуждестранни лица, в който случай това данъчно облекчение е определено в размер на 2 000 EUR съгласно параграф 2 от този член. Такава разлика се обяснява с обстоятелството, че по отношение на хипотезата, в която било наследодателят, било наследникът пребивават в Германия, задължението за заплащане на данъка се прилага за цялото наследено имущество съгласно член 2, параграф 1 от ErbStG.

7. С решение от 23 януари 2012 г. Finanzamt отхвърля подаденото от г-н Welte възражение, съдържащо искане той да се ползва от данъчно облекчение в размер на 500 000 EUR.

8. Г-н Welte обжалва това решение пред Finanzgericht Düsseldorf, посочвайки че неравното третиране между местните и чуждестранните лица, задължени за заплащане на данък върху наследството, нарушава свободното движение на капитали, гарантирано от Договора за ЕО.

9. Според запитващата юрисдикция налице е съмнение, че член 16, параграф 2 ErbStG съответства на член 56, параграф 1 ЕО и на член 58 ЕО. Всъщност съгласно член 16, параграф 2 ErbStG в качеството си на подлежащо на частично облагане лице г-н Welte би се ползвал само от едно данъчно облекчение в размер на 2 000 EUR на наследяване. Следователно, ако наследодателят или г-н Welte е пребивавал(а) в Германия към момента на смъртта, последният би се ползвал от данъчно облекчение в размер на 500 000 EUR и съответно той не би трябвало да заплаща данък върху наследството.

10. Запитващата юрисдикция отбелязва, че в Решение по дело Mattner⁶ Съдът основателно е постановил, че членове 56 ЕО и 58 ЕО не допускат разпоредбата на член 16, параграф 2 от ErbStG, съгласно която данъчното облекчение при даряване на находящ се в страната недвижим имот е с по-нисък размер, когато дарителят и получателят на дарението са с местопребиваване в друга държава членка към момента на извършване на дарението, отколкото когато към този момент поне единият от тях е с местопребиваване в първата държава членка.

3 — В неговата редакция от 27 февруари 1997 г. (BGBl. 1997 I, стр. 378), изменена с член 1 от Закона за изменение на уредбата относно данъка върху наследството и относно оценяването (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) от 24 декември 2008 г. (BGBl. 2008 I, стр. 3018).

4 — В редакцията, произтичаща от годишния Закон за данъчните задължения (Jahressteuergesetz) от 20 декември 2006 г. (BGBl. 2006 I, стр. 2049), изменена с член 2 от Закона за изменение на уредбата относно данъка върху наследството и относно оценяването от 24 декември 2008 г.

5 — Данъчното облагане на банковите вземания явно също попада под компетентността на държавата членка по пребиваване на наследодателя съгласно член 8 от Конвенцията между Федерална република Германия и Конфедерация Швейцария от 30 ноември 1978 г. за целите на избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъка върху наследствата (BGBl. 1980 II, стр. 594).

6 — Решение от 22 април 2010 г. (C-510/08, Сборник, стр. I-3553, точка 56).

11. Тази юрисдикция отбелязва обаче, че настоящият спор се различава в два аспекта от спора, във връзка с който Съдът постановява Решение по дело *Mattner*, цитирано по-горе. От една страна, към деня на настъпване на смъртта наследодателката и г-н *Welte* са пребивавали не в държава членка, а в трета страна. От друга страна, полученото от г-н *Welte* наследство обхващало не само недвижимия имот на наследодателката, но и финансовите средства в германски и швейцарски банки. Ето защо можело да бъде оправдано на г-н *Welte* да не бъде предоставяно в цялостен размер данъчно облекчение от 500 000 EUR, доколкото само част от наследствената маса, намираща се в Германия, е била обложена.

12. И все пак запитващата юрисдикция изразява съмнение, че тези аргументи могат да обосноват неравното третиране по главното производство между пребиваващи и непребиваващи лица, позовавайки се на Решение по дело *A*⁷ и на Решение по дело *Mattner*, цитирани по-горе. По-конкретно тя счита, че предоставянето само на г-н *Welte* на данъчно облекчение в размер от 2 000 EUR би надвишило необходимото за установяване на равно третиране с това на пребиваващите в съответната държава лица. Всъщност в случая сумата от 329 200 EUR, на която е оценен недвижимият имот в Дюселдорф — единственото имущество, обложено с данък върху наследствата, представлявала едва 62 % от стойността на цялото наследство, което се оценява на 532 397 EUR. Ето защо липсата на облагане на почти 38 % от стойността на наследството можела трудно да обоснове данъчно облекчение в размер на 2 000 EUR вместо на 500 000 EUR.

13. При тези условия запитващата юрисдикция спира производството и отправя изложения в първа точка от настоящото заключение преюдициален въпрос. Пред Съда писмени становища представят жалбоподателят по главното производство, германското правителство, както и Европейската комисия. Тези страни, както и белгийското правителство са изслушани в съдебното заседание от 13 март 2013 г.

II – Анализ

A- По предмета на преюдициалното запитване

14. В своето становище г-н *Welte* предлага отговорът на преюдициалния въпрос да включва вземането предвид на сключеното споразумение между Европейската общност и нейните държави членки, от една страна, и Конфедерация Швейцария, от друга страна, относно свободното движение на хора, подписано в Люксембург на 21 юни 1999 г. и влязло в сила на 1 юни 2002 г.⁸ (наричано по-нататък „Споразумение относно свободното движение на хора“).

15. Вярно е, че въпреки че запитващата юрисдикция не отправя никакъв въпрос до Съда относно тълкуването на това споразумение, той си позволява с цел предоставяне на полезен отговор на юрисдикцията, от която изхожда дадено преюдициално запитване, с оглед на правните и фактически параметри на разглежданото в главното производство дело, както и на представените му от заинтересованите страни становища, да вземе предвид разпоредби от правото на Съюза, на които посочената юрисдикция не се е позовала в своя въпрос⁹.

16. Считаю, че все пак запитващата юрисдикция с основание не отправя въпрос до Съда относно тълкуването на Споразумението относно свободното движение на хора, по силата на което възниква ангажимент между Европейския съюз и неговите държави членки и Конфедерация Швейцария, доколкото положението на г-н *Welte* не попада в неговото приложно поле.

7 — Решение от 18 декември 2007 г. (C-101/05, Сборник, стр. I-11531), точки 27 и 31).

8 — ОВ L 114, 2002 г., стр. 6.

9 — Вж. по-специално в този смисъл Решение от 23 февруари 2006 г. по дело *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точки 25 и 26, както и цитираната съдебна практика) и Решение от 15 юли 2010 г. по дело *Hengartner и Gasser* (C-70/09, Сборник, стр. I-7233, точки 27 и 28).

17. В тази връзка следва да се припомни, че Споразумението относно свободното движение на хора има за цел съгласно член 1, букви а)–г) от него да предостави в полза на гражданите на държавите — страни по Споразумението, право на влизане, на пребиваване, на достъп до платена заетост и на установяване в качеството на самостоятелно осигуряващи се лица, както и право на оставане на територията на тези държави — страни по Споразумението, право на улесняване на предоставянето на услуги на територията на тези държави, на предоставяне на право на влизане и пребиваване на лицата, които не упражняват икономическа дейност в приемащата държава, както и право на предоставяне на същите условия на живот, заетост и работа като тези, предоставяни на гражданите на тази държава.

18. Безспорно е обаче, че г-н Welte, който пребивава в Швейцария, няма за цел нито да работи, нито да се установи на територията на държава членка на Съюза, независимо на какво основание, нито да се ползва от предоставянето на услуги по смисъла на член 1, букви а)–в) от Споразумението относно свободното движение на хора, а иска финансовите предимства, предоставени в Германия по отношение на наследяването, в случай че към момента на настъпване на смъртта наследодателят или наследникът пребивават в тази държава членка, да се разпростират до наследството, преминало върху него от съпругата му.

19. По отношение на достъпа до същите условия на живот като тези, предоставяни на местни граждани, както се предвижда в член 1, буква г) от това споразумение — макар че г-н Welte не уточнява в становището си кои разпоредби от това споразумение той приема за релевантни за целите на отговора на преюдициалния въпрос — считам, че единствено член 25 от приложение I към това споразумение, озаглавен „Acquisitions immobilières“, може да има връзка с предмета на главното производство.

20. Този член предвижда, че с право да придобива недвижими имоти, еднакво с правото на гражданите на приемащата държава, разполага гражданин, физическо лице, от държава — страна по Споразумението, „който има право на пребиваване“ на територията на приемащата държава или който е „пограничен работник“¹⁰, т.е. който упражнява икономическа дейност на територията на тази държава, без обаче да пребивава в нея. Никой елемент по настоящото дело не навежда на мисълта, че г-н Welte би отговарял на едно от тези условия. Освен това, що се отнася до категорията граждани, които се ползват от право на пребиваване в приемащата държава, без обаче да имат в нея своето основно място на пребиваване, както и до тази на пограничните работници, член 25 от приложение I към Споразумението относно свободното движение на хора уточнява, че последният „не се отнася до правилата, които са в сила в приемащата държава, относно чисто капиталовите инвестиции“, принцип, който, при условие че се спазват разпоредбите от Договора за ЕО, следва да се прилага a fortiori за положения, които не попадат в приложното поле на това споразумение.

21. Ето защо предлагам на Съда да не взема предвид Споразумението относно свободното движение на хора, изготвяйки своя отговор на преюдициалния въпрос на запитващата юрисдикция.

22. От друга страна, с оглед на факта, че г-н Welte има швейцарско гражданство, т.е. такова на трета страна, както и предвид практиката на Съда относно свободното движение на капитали, ми се струва полезно в този отговор да се включат съображения относно тълкуването на член 57, параграф 1 ЕО, което не е посочено изрично от запитващата юрисдикция, но което все пак е включено в становищата на заинтересованите страни.

10 — Вж. в този смисъл Решение от 11 февруари 2010 г. по дело Fokus Invest (C-541/08, Сборник, стр. I-1025, точки 35 и 36).

23. Както е известно, член 57, параграф 1 ЕО позволява — при условия, които са изброени в него, и независимо от забраната за ограничения по отношение на свободното движение на капитали между държавите членки и трети страни, предвидена в член 56, параграф 1 ЕО — запазване в сила на ограниченията, съществуващи към 31 декември 1993 г., в съответствие с националното право и когато съответното движение на капитали предполага „преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество, установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книжа на финансовите пазари“.

24. Вярно е, че трансграничните наследявания, разглеждани като движение на капитали „за лични цели“ съгласно приложената към Директива 88/361/ЕИО¹¹ номенклатура — която според съдебната практика запазва индикативната си стойност при липсата на каквато и да е дефиниция в Договора на понятието за „движение на капитали“¹² — не се включват в категориите, изброени в член 57, параграф 1 ЕО, и че държавите членки нямат право да разпростират материалното приложно поле на тази разпоредба извън посочените в нея операции¹³.

25. Все пак следва да се разгледат — както прави Комисията в своето становище — възможните последици, които биха могли да имат за решаването на настоящия спор мотивите на Съда, изложени в Решение по дело Scheunemann¹⁴, в което той постановява по същество, че правната квалификация на данъчното третиране на дадено наследяване като попадащо в приложното поле на член 63, параграф 1 ДФЕС (предишен член 56, параграф 1 ЕО) не настъпва автоматично, доколкото тя зависи от активите, които формират предмета на наследяването. В случай че, както е в Решение по дело Scheunemann, посочено по-горе, предметът на наследяване стане решаващ критерий при определянето кой вид свобода на движение се прилага, с основание може да се счита, че този критерий е a fortiori релевантен и по отношение на прилагането в рамките на конкретен вид свободно движение на предвидените за него изключения.

26. С други думи, ако трансграничните наследявания представляват движение на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО и по принцип не попадат в материалното приложно поле на член 57, параграф 1 ЕО, вземането предвид на предмета на наследяването, който в конкретния случай е недвижим имот, би могло да послужи като импулс за прилагането на тази последна разпоредба.

11 — Вж. рубрика XI от приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [член, отменен с Договора от Амстердам] (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10), която визира по-специално операциите, с които се прехвърля цялото или част от наследството на едно лице, било приживе, било след смъртта му. Въз основа на това Съдът потвърждава, че наследяването представлява движение на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, чиито елементи не се ограничават до територията на една-единствена държава членка: вж. по-специално Решение по дело van Hilten-van der Heijden, посочено по-горе (точка 42), Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др. (C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 39) и Решение по дело Arens-Sikken (C-43/07, Сборник, стр. I-6887, точка 30), Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block (C-67/08, Сборник, стр. I-883, точка 20) и Решение от 15 октомври 2009 г. по дело Busley и Cibrian Fernandez (C-35/08, Сборник, стр. I-9807, точка 18).

12 — Вж. по-специално Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе (точка 38), Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе (точка 29), и Решение по дело Block, посочено по-горе (точка 19).

13 — Вж. в този смисъл Решение от 14 декември 1995 г. по дело Sanz de Lera и др. (C-163/94, C-165/94 и C-250/94, Recueil, стр. I-4821, точки 35—37).

14 — Решение от 19 юли 2012 г. по дело Scheunemann (C-31/11, точки 21—23). По това дело предметът на наследството, прехвърлено на германски гражданин, се е отнасял до 100 % участие в капитала на установено в Канада дружество, по отношение на което германското законодателство изключва определени данъчни облекчения. Съдът постановява (вж. точки 31—34 от това решение), че в това отношение притежаващото дялово участие лице е можело да упражнява известно влияние върху решенията и определянето на дейностите на дружеството, като съответно положението трябвало да бъде разглеждано в светлината на свободата на установяване, която не може да се прилага спрямо отношенията между държавите членки и третите страни. Следва да се отбележи, че Съдът вече е приложил свободата на установяване към данъчна уредба в областта на данъка върху наследството, приложим по отношение на семейно дружество, поне 50 % от чийто капитал е бил държан от починалото лице: вж. Решение от 25 октомври 2007 г. по дело Geurts и Vogten (C-464/05, Сборник, стр. I-9325, точки 13 и 14).

27. При тези обстоятелства ми се струва необходимо да разгледам по настоящото дело въпроса за приложимостта на член 57, параграф 1 ЕО, след като преди това съм изяснил дали въпросната национална мярка представлява ограничение върху свободата на движение по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО.

Б- По съществуването на ограничение върху движението на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО

28. Забранените по силата на член 56, параграф 1 ЕО мерки в качеството им на ограничения на движението на капитали по-специално обхващат тези, които могат да разубедят чуждестранните лица от инвестиране в дадена държава членка, както и тези, които имат за последица намаляване на стойността на наследството на местно по отношение на дадена държава лице — включително в трета страна — различна от държавата членка, в която са се намирали съответните активи и която облага с данък наследяването на тези активи¹⁵.

29. В конкретния случай национална данъчна уредба като разглежданата по главното производство — която предвижда данъчно облекчение, фиксирано като глобална сума от 2 000 EUR върху облагаемата основа на сделката по прехвърляне на имуществото, когато към момента на настъпване на смъртта на дадено лице наследодателят и наследникът пребивават в държава, различна от държавата членка, в която се намират облаганите стоки, въпреки че това данъчно облекчение би възлизало на 500 000 EUR, в случай че било починалото лице, било наследникът пребивават в посочената държава членка — има за последица, както в главното производство, облагането с увеличена по размер данъчна тежест на сделките по наследяване на чуждестранните лица¹⁶.

30. Следователно такива неблагоприятни данъчни последици могат да разубедят чуждестранните лица от инвестиране в държавата членка, в която се намират облаганите активи и по-специално, както и по главното производство, от закупуване на недвижим имот или от запазването му като част от техните имуществени активи. Следователно те представляват ограничение на движението на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО.

31. Такова ограничение все пак би могло да бъде допуснато в правото на Съюза, ако разликата в третирането, на което същото се основава, се отнася до положения, които не са обективно сравними¹⁷, както впрочем твърдят в конкретния случай германското и белгийското правителство. Всъщност тези правителства поддържат, че единствено държавата на пребиваване на наследодателя, в която е открито наследството, може да вземе предвид цялата наследствена маса. С други думи, доколкото за разлика от положението на собствените ѝ местни лица Германия упражнява само ограничени данъчни правомощия по отношение на наследяванията, при които към момента на настъпване на смъртта нито починалото лице, нито наследникът пребивават на нейната територия, логично е в тези случаи тя да може да предоставя данъчно облекчение единствено в ограничен размер.

15 — Вж. в този смисъл по-специално Решение по дело van Hilten-van der Heijden, посочено по-горе (точка 44), и Решение по дело Block, посочено по-горе (точка 24), както и Решение от 10 февруари 2011 г. по дело Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, Сборник, стр. I-497, точка 22). Спорът, който е в основата на Решение по дело van Hilten-van der Heijden, се е отнасял до наследяването на нидерландска гражданка, която към момента на смъртта си е имала като свое място на данъчно облагане Швейцария.

16 — Вж. също в този смисъл Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе (точки 38 и 40), във връзка с национална правна уредба, която прилага различен метод на изчисляване с цел определяне на действително дължимия данък върху наследството към момента на прехвърляне на имуществото в зависимост от това дали към момента на настъпване на смъртта му починалото лице е пребивавало или не в държавата членка, в която се е намирал недвижимият имот, предмет на наследяването.

17 — Вж. по-специално Решение по дело Mattner, посочено по-горе (точка 30), и Решение по дело Missionswerk Werner Heukelbach, посочено по-горе (точка 29).

32. Следва да се отбележи, че подобен довод вече е бил отхвърлен от Съда в Решение по дело Eckelkamp и др., Решение по дело Arens-Sikken и Решение по дело Mattner, посочени по-горе, които, що се отнася до първите две, засягат съвместимостта със свободното движение на капитали на националните правила относно данъка върху наследството, приложими за недвижим имот, правила, които установяват разлика в третирането според пребиваването на починалото лице, а що се отнася до третото — разглежданото германско данъчно законодателство по настоящото дело в случай на дарение на недвижим имот приживе.

33. Независимо от конкретните особености на всеки от тези случаи, мотивите на Съда са по същество сходни в частта, в която той приема, че положението на местните и чуждестранните лица в трите хипотези е обективно сравнимо, в която той се основава на съгласуваността на националните правни системи и която може да бъде обобщена по следния начин: след като държавата членка по принцип прилага за имуществото, което е предмет на наследяване или на дарение еднакви правила и условия независимо от критерия за пребиваване на нейната територия на заинтересованите страни¹⁸, този критерий не може да оправдае въвеждането на разлика в третирането между местни и чуждестранни лица на самия етап на определяне и предоставяне на данъчно предимство, без оглед на факта дали това предимство се изразява чрез приспадане на данъците, които се дължат за недвижимия имот (както е по дела Eckelkamp и др. и Arens-Sikken), или чрез данъчно облекчение (Решение по дело Mattner)¹⁹.

34. Вярно е, че по настоящото дело запитващата юрисдикция подчертава, че наследствената маса на г-жа Welte-Schenkel обхваща както недвижими, така и движими вещи, обстоятелство, което може би го различава от трите други дела, посочени по-горе, като всички те са свързани с прехвърлянето на един-единствен недвижим имот.

35. Аз обаче не считам, че това непременно води до заключението, че в настоящото дело не може да се направи обективно сравнение между положението на чуждестранните лица и това на местните за Германия лица.

36. Всъщност този вид съображение зависи от процедурни условности или от определяне на параметрите, които националният съд дава на главното производство. Така, ако е вярно, че по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, процедурните въпроси се отнасят изключително до данъчното третиране на части от сграда, които са били преминали в собственост на починалото лице, което не е пребивавало в държавата членка, в която е бил разположен този недвижим имот (Нидерландия), то наследството на наследодателя, в качеството си на такова е включвало и други активи, данъчното третиране на които не е било предмет на преюдициално запитване²⁰. Освен това данъчните правомощия на Кралство Нидерландия също са били толкова ограничени както тези на Федерална република Германия по настоящото дело. Всъщност, що се отнася до наследството на починало лице, което не е пребивавало в Нидерландия към момента на настъпване на смъртта му, какъвто е съпругът на г-жа Arens-Sikken, данъчните правомощия на тази държава членка са били ограничени до „намиращата се на територията на държавата собственост“, а именно до недвижимите вещи, разположени на нейната територия, или свързаните с тях права²¹. Това обстоятелство обаче не е пречка за Съда да приеме за целите на решаването на спора по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, че положението на чуждестранните данъчнозадължени лица, които са ограничено задължени за данъчни цели в Нидерландия, е обективно сравнимо с това на местни лица, които са данъчнозадължени изцяло в тази държава членка.

18 — По-специално семейните отношения и стойността на имуществото, които определят данъчната основа, праговете и данъчната ставка.

19 — Вж. съответно Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе (точки 62—63), Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе (точки 56—57), и Решение по дело Mattner, посочено по-горе (точки 36—38).

20 — Вж. Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе (точка 17).

21 — Пак там (точки 7 и 8).

37. По делото, предмет на разглеждане в главното производство, е безспорно, че недвижимите имоти, включени в наследството на г-жа Welte-Schenkel, не са били отчетени при определяне на облагаемата основа в Германия съгласно германската правна уредба и че следователно спорът е ограничен до данъчното третиране на наследения от нейния съпруг недвижим имот.

38. Считаю, че това положение не се различава съществено от това, свързано с облагането на наследство, придобито от местно за Германия лице, което е изцяло данъчнозадължено в Германия било в качеството си на съпруг на наследодателя, или на наследник, и което обхваща само един недвижим имот, разположен в Германия. При тези обстоятелства, въпреки че наследствената маса е ограничена, спорното данъчно облекчение в размер на 500 000 EUR все пак би било предоставено на това местно за Германия лице.

39. При всички положения, дори ако Съдът счете, че следва да се вземе предвид обстоятелството, че наследеното от г-н Welte имущество обхваща няколко различни актива, в не по-малка степен е вярно, както изтъква запитващата юрисдикция, че въпросният недвижим имот представлява едва 62 % от стойността на цялото наследство и че останалите негови части не са били предмет на облагане. Ако се допусне, че за разлика от мотивите на Съда в Решение по дело Eckelkamp и др., Решение по дело Arens-Sikken и Решение по дело Mattner, посочени по-горе, следва да възприемем доводите на германското правителство, според които настоящото дело по аналогия може да бъде отнесено към съдебната практика във връзка с дело Schumacker²² и дело D²³, по смисъла на която в областта на данъчното облагане на доходите и имуществото положението на местно и на чуждестранно лице като цяло не са сравними²⁴, то все пак факт е, че по главното производство по-голямата част, всъщност почти цялото облагаемо наследство, се намира в държавата членка, в която е разположен недвижимият имот, предмет на наследяването, като според мен това е и държавата членка, която се намира в най-подходящото положение, за да вземе предвид личното и семейно положение на данъчнозадълженото лице с цел прилагане на спорното данъчно облекчение²⁵. Всъщност споменатият от запитващата юрисдикция факт, че наследството не подлежи на облагане с никакъв данък по силата на данъчното законодателство на държавата на пребиваване на г-н Welte, следва по аналогия със съдебната практика, развита в областта на данъка върху доходите²⁶, да бъде приравнен на положение, при което в тази държава не е налице постъпил вследствие на наследяването „доход“, което води до това, че държавата членка, в която е разположен недвижимият имот — който представлява почти цялата стойност на обложеното с данък наследство — следва да отчете личното и семейно положение на данъчнозадълженото лице, като в случай че тя не го направи, последното няма да бъде взето предвид от никоя от двете държави²⁷.

22 — Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точки 31, 32 и 34). Вж. също Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind (C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точки 22 и 23).

23 — Решение от 5 юли 2005 г. по дело D (C-376/03, Recueil, стр. I-5821, точка 38).

24 — Все пак тази аналогия с основание може да породи известни съмнения, тъй като за разлика от данъка върху доходите или върху имуществото данъкът върху наследството не зависи от способността на данъчнозадълженото лице да плаща, а от семейните му връзки с починалото лице и от стойността на наследството.

25 — Вж. по аналогия в областта на данъка върху доходите Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точки 36 и 37), както и Решение по дело Gschwind, посочено по-горе (точка 27).

26 — Вж. по-специално Решение от 1 юли 2004 г. по дело Wallentin (C-169/03, Recueil, стр. I-6443, точки 17 и 18), Решение от 25 януари 2007 г. по дело Meindl (C-329/05, Сборник, стр. I-1107, точка 26), както и Решение от 10 май 2012 г. по дело Комисия/Естония (C-39/10, точка 53).

27 — Вж. по аналогия по-специално Решение по дело Wallentin, посочено по-горе (точка 17), и Решение по дело Комисия/Естония, посочено по-горе (точка 53).

40. Според мен от това следва, че независимо от това как Съдът ще разгледа въпроса относно обективната сравнимост на положенията между местните и чуждестранните лица по настоящото дело, той трябва да достигне до един и същ резултат и съответно да установи, че спорната в главното производство мярка представлява ограничение на свободното движение, което може да бъде допуснато само ако попада в обхвата на „standstill“ клаузата, предвидена в член 57, параграф 1 ЕО, или ако може да бъде обосновано с друго съображение от общ интерес.

В- По приложимостта на член 57, параграф 1 ЕО

41. Както вече посочих, член 57, параграф 1 ЕО дава право на всички държави членки да запазят в сила по отношение на трети страни съществуващите към 31 декември 1993 г. ограничения на движението на капитали, свързани с „преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество“.

42. Доколкото е несъмнено, че Конфедерация Швейцария трябва да бъде определена като трета страна по смисъла на тази разпоредба²⁸, то въпросът дали разглежданите в главното производство германски разпоредби попадат във времето и материално приложно поле на тази „standstill“ клауза е по-труден.

43. По отношение на приложението на член 57, параграф 1 ЕО във времето следва да се отбележи, че разглежданата по настоящото дело редакция на ErbStG носи дата след 31 декември 1993 г.

44. Съдът обаче вече е постановил, че национална разпоредба, приета след тази дата, не се изключва автоматично от въведената в правото на ЕС дерогация, само поради този факт. Разпоредби, които по същество са идентични с предходното законодателство или които се ограничават до това да смекчат или да премахнат пречка за упражняване на правата и свободите в Съюза, която се съдържа в предходното законодателство, се ползват с дерогация. От това, напротив, се изключва законодателство, основано на подход, различен от този на предходното законодателство, което е в сила към 31 декември 1993 г. и което въвежда нови процедури. В такъв случай такова законодателство не може да бъде третирано като законодателство, което е съществувало към посочената дата²⁹.

45. В конкретния случай от отговора на запитващата юрисдикция на искането на Съда за разяснения следва, че освен размера на предоставените съгласно ErbStG данъчни облекчения въпросната разлика в третирането вече е била налице в редакцията на този закон, публикуван на 19 февруари 1991 г. и изменен на 21 декември 1993 г.

28 — Необходимо е да се отбележи, че член 57, параграф 1 ЕО не се прилага за останалите три членки на Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ), а именно Исландия, Норвегия и Лихтенщайн, които са страни по Споразумението за европейското икономическо пространство (ЕИП), тъй като в съответните им отношения и в отношенията, които поддържат с държавите — членки на Съюза, движението на капитали се урежда от член 40 от това споразумение, който по същество е идентичен с член 56, параграф 1 ЕО: вж. Решение от 23 септември 2003 г. по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, стр. I-9743, точки 30—32) и Определение от 24 юни 2011 г. по дело projektart и др. (C-476/10, Сборник, стр. I-5615, точки 36—38), в което положението на Конфедерация Швейцария е изрично противопоставено на това на трите други държави от ЕАСТ, страни по Споразумението за ЕИП.

29 — Вж. в този смисъл Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 41), както и Решение по дело А, посочено по-горе (точка 49), и Решение по дело Fokus Invest, посочено по-горе (точка 42). Вж. също Решение от 5 май 2011 г. по дело Prunus и Polonium (C-384/09, Сборник, стр. I-3319, точка 36).

46. Следователно, с изключение на размера на данъчните облекчения, редакцията на ErbStG, приета след 31 декември 1993 г., е била идентична по същество и логика с редакцията, която е била в сила преди тази дата. Фактът обаче, че размерът на данъчното облекчение е бил променен и че, както отбелязва Комисията, разликата между предоставените данъчни облекчения се е увеличила, не означава, че логиката на този закон се е променила след 31 декември 1993 г. или че са били въведени нови процедури, засягащи гражданите на трети страни, считано от тази дата, по смисъла на цитираната съдебна практика.

47. С оглед на информацията, предоставена от запитващата юрисдикция, ми се струва, че предвиденото в член 57, параграф 1 ДЕО условие *ratione temporis* е изпълнено.

48. От друга страна, считам, че законодателството не попада в материалното приложно поле на тази разпоредба. Това становище се основава на следните съображения.

49. На първо място, налице са обосновани от правна гледна точка съображения относно факта, че движението на капитали, в качеството им на наследства на граждани на трети страни, регламентирани от данъчно законодателство на държава членка, биха представлявали по смисъла на член 57, параграф 1 ЕО „преки инвестиции, включително инвестиции в недвижимо имущество“.

50. Всъщност, както вече споменах, при липсата на дефиниция на понятието за движение на капитали до настоящия момент Съдът системно се е позовавал както за тълкуването на член 56 ЕО, така и за това на член 57 ЕО на дефинициите, съдържащи се в номенклатурата от приложение I към Директива 88/361 и в свързаните с нея обяснителни бележки³⁰. Доколкото обаче наследствата попадат в категория XI от тази номенклатура, озаглавена „Движение на капитали за лични цели“, преките инвестиции, за каквито съгласно Обяснителните бележки се считат „всички видове инвестиции [...], които служат за установяване или поддържане на трайни и преки връзки между лицето, което предоставя капитала, и дружеството, на което този капитал се предоставя с цел извършване на стопанска дейност“, попадат в категория I от посочената номенклатура.

51. Освен това като дерогация от свободата, предвидена в правото на Съюза, която е също така особено широка по обхват, член 57, параграф 1 ЕО следва да бъде тълкуван стриктно³¹. Следователно не считам, че тази разпоредба може да обхване трансграничните наследявания, които включват граждани на трети страни.

52. Нещо повече, дори ако трябва да бъде подкрепена тезата на Комисията, която е разгърната по аналогия въз основа на Решение по дело Scheunemann, посочено по-горе, според която правният режим на трансгранично наследяване зависи от неговия предмет, а именно в конкретния случай от един недвижим имот³², тези доводи според мен не водят до прилагането на член 57, параграф 1 ЕО в хипотеза като тази по главното производство.

53. В тази връзка следва да се направи отново позоваване на номенклатурата и на свързаните с нея обяснителни бележки.

30 — Вж. по-специално Решение по дело Holböck, посочено по-горе (точка 34 и цитираната съдебна практика).

31 — Вж. също в този смисъл точка 64 от заключението на генералния адвокат Cruz Villalón, във връзка с което е прието и Решение по дело Prunus и Polonium, посочено по-горе.

32 — При всички положения трябва да се отбележи, че за разлика от наследяването на дялове в дружество, което според съдебната практика по дело Geurts и Vogten и Scheunemann, посочено по-горе, попада в приложното поле на свободата на установяване, до момента Съдът винаги е считал, че трансграничните наследявания, отнасящи се както до недвижими, така и до движими вещи, или тези, предмет на които са били изключително недвижими имоти, попадат в обхвата на свободното движение на капитали: вж. в тази връзка по-специално Решение по дело Busley и Sibrian Fernandez, посочено по-горе (точка 18 и цитираната съдебна практика).

54. Според номенклатурата инвестициите в недвижимо имущество, посочени в категория II, които са определени в Обяснителните бележки като „покупка на сгради и земя и строеж на сгради от частни лица с цел печалба или лично ползване“, са инвестиции, които „не са включени в категория I“, а именно тази на преките инвестиции.

55. Следователно, когато в член 57, параграф 1 ЕО се споменават „*преки* инвестиции, включително *инвестициите* в недвижимо имущество“³³, тази част от фразата трябва да се разбира като визираща инвестициите в недвижимо имущество, представляващи преки инвестиции, а именно, за да перифразирам обяснителните бележки — инвестиции в недвижимо имущество, които са от такъв тип, че могат да доведат до установяване или поддържане на преки връзки с предприемач или с предприятие с цел упражняване на икономическа дейност.

56. От друга страна, инвестициите в недвижимо имущество с финансов характер, които нямат връзка с извършването на икономическа дейност, не попадат в приложното поле на член 57, параграф 1 ЕО.

57. Според мен това тълкуване се подкрепя от три допълнителни съображения.

58. На първо място, то е обосновано от необходимостта да се извърши стриктно тълкуване на предвидената в член 57, параграф 1 ЕО дерогация, така че да не бъде лишена предвидената в член 56, параграф 1 ЕО твърде широка свобода от нейното полезно действие.

59. На второ място, то се обяснява с изискването член 57, параграф 1 ЕО (или предхождащият го член 73 С от Договора за ЕО) да се тълкува по начин, който е съгласуван с останалите разпоредби на първичното право, по-специално Протокола за придобиване на недвижими имоти в Дания, приложен към Договора за Европейския съюз, подписан в Маастрихт на 7 февруари 1992 година³⁴, и Акта за присъединяване към Европейския съюз на Австрия, Финландия и Швеция³⁵. От тези актове всъщност следва, че на държавите членки се разрешава, независимо от разпоредбите от Договорите, да запазят, като преходна мярка за последните три, националните си законодателства, които са в сила в областта на придобиването на вторични жилища³⁶. Съответно договарянето и приемането на тези актове би било ненужно, ако член 73 С ЕО обхващаше инвестиции в недвижимо имущество с финансов характер, без връзка с упражняването на икономическа дейност.

60. Накрая, на трето място, въпреки че стеснителното тълкуване на понятието за инвестиции в недвижимо имущество, предложено тук, не се основава на никаква съдебна практика³⁷, то все пак не е несъвместимо с нея.

33 — Курсивът е мой.

34 — ОВ С 224, стр. 104 (консолидирана версия).

35 — ОВ С 241, стр. 21.

36 — Вж. съответно за Австрия, Финландия и Швеция членове 70, 87 и 114 от Акта за присъединяване.

37 — Това тълкуване все пак се споделя от няколко френски административни юрисдикции: вж. по-специално Решение на Апелативния административен съд на Париж от 7 октомври 2011 г. по дело Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, Droit fiscal, 2011, n° 49, comm. 616, concl. Ph. Blanc; Решение на Апелативния административен съд на Марсилия от 13 март 2012 г., Min. c. M. Graetz, Droit fiscal, 2012, n° 25, comm. 342 Ch. Laroche, concl. G. Guidal. До настоящия момент обаче никоя френска юрисдикция не е отправяла преюдициално запитване да Съда по този въпрос. От друга страна голяма част от авторите на френската доктрина подкрепят възприетото от посочените по-горе юрисдикции тълкуване: вж. в тази връзка по-специално Maitrot de la Motte A., La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE — Droit fiscal, 2011, n° 18, comm. 338; Dinh E., Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE ('clause de gel')? À propos de TA Montreuil, 8 décembre 2011, Mme Beaufour — Droit fiscal, 2012, n° 25, 339, и Laroche Ch., Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel! — Droit fiscal, 2012, n° 25, comm. 342.

61. Всъщност нито Решение по дело Fokus Invest, нито Решение по дело Prunus и Polonium, посочени по-горе, и двете отнасящи се до придобиването на недвижими имоти от граждани на трети страни, според мен не са от решаващо значение за тълкуването на материалното приложно поле на член 57, параграф 1 ЕО, или поне не са довели до решаване на въпроса за изключване от обхвата на тази разпоредба на инвестиции в недвижимо имущество, без връзка с упражняването на икономическа дейност.

62. Така, що се отнася до спора, който е в основата на първото от посочените по-горе решения, следва да се припомни, че то касае придобиването от австрийско дружество за инвестиране в недвижими имоти на дялове от недвижим имот, предоставящ му собствеността на множество апартаменти и паркоместа, които са били наети, като всички дружествени дялове на същото това дружество са били държани към момента на настъпване на фактите по главното производство от акционерни дружества, учредени съгласно швейцарското право³⁸. Въпреки че Съдът е приел, че режимът на предварително разрешение за този тип придобиване на недвижими имоти, въведен в Австрия, попада в приложното поле на член 64, параграф 1 ДФЕС (предишен член 57, параграф 1 ЕО) и съответно е допустим с оглед на тези дружества, установени на територията на Конфедерация Швейцария, спорът по главното производство безспорно е свързан с упражняването на икономическа дейност на територията на държава членка от юридически лица, установени в трета страна.

63. Вярно е, че определени пасажи от Решение по дело Fokus Invest навеждат на мисълта, че Съдът е бил готов да потвърди режима на предварително разрешение независимо от първоначалните обстоятелства, свързани със спора по главното производство. Тези преценки обаче не ми се струват напълно окончателни и точността, с която Съдът описва обстоятелствата в основата на това дело, ме кара да приема, че той не би достигнал до същото заключение, ако въпросната инвестиция в недвижимо имущество се отнасяше до придобиването само на един имот с чисто финансова цел.

64. Нещо повече, що се отнася до Решение по дело Prunus и Polonium, посочено по-горе, основният въпрос в което е свързан с приложното поле по отношение на лицата на член 64, параграф 1 ЕО, а именно дали по смисъла на тази разпоредба една отвъдморска страна и територия на държава членка би трябвало да се счита за трета страна по отношение на друга държава членка, то делото се е отнасяло до събирането на данък върху собствеността на недвижими имоти, които в конкретния случай са били икономически използвани от френското дружество Prunus, което е станало инструмент за извършването на пряка инвестиция в недвижимо имущество за неговите дружества майки, учредени на Британските Вирджински острови³⁹. Според мен предвид тези обстоятелства Съдът е можел да заключи, без впрочем да мотивира по конкретен начин решението си относно материалното приложно поле на член 64, параграф 1 от ДФЕС, че съгласно тази разпоредба ограниченията, произтичащи от спорния данък, са допустими по отношение на отвъдморските страни и територии⁴⁰.

65. С оглед на тези съображения считам, че разглежданото по главното производство германско законодателство, което урежда данъчното третиране на наследяване между граждани на трети страни, предмет на което е недвижим имот, разположен на германската територия, не отговаря на предвидените в член 57, параграф 1 ЕО материални условия.

66. При тези условия следва да се разгледа въпросът дали все пак такава законодателство може да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес.

38 — Вж. Решение по дело Fokus Invest, посочено по-горе (точка 18).

39 — Вж. в тази връзка точка 44 от заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело Prunus и Polonium, посочено по-горе.

40 — Решение по дело Prunus и Polonium, посочено по-горе (точка 37).

Г– По обосновката на ограничението, основано на императивни съображения от общ интерес

67. Германското правителство поддържа, че разглежданото в главното производство законодателство е в съответствие както с изискването за поддържане на данъчна съгласуваност, така и с необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол.

68. По отношение на първия обосноваващ довод, изтъкнат от германското правителство, с него се припомня, че въпреки че съгласно правилата за ограничената данъчна отговорност предимството от по-ниския размер на облагане при основата се компенсира от неудобството от намаленото данъчно облекчение, то съгласно правилата за неограничена данъчна отговорност предимството от по-високото данъчно облекчение се компенсира от неудобството от по-високия размер на облагане при основата. В Решение по дело *Mattner*, посочено по-горе, не се посочва нищо по-различно. Всъщност фактите, които са в основата на това решение, не са били същите, доколкото при прехвърляне в случай на дарение, което като общо правило включва само един недвижим имот, разликите между режима на частично и пълно данъчно облагане не могат да бъдат усетени.

69. Тази аргументация не е убедителна.

70. Въпреки че е вярно, че Съдът е признал, че необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчен режим може да обоснове ограничение върху упражняването на свободно движение на капитали⁴¹, допустимостта на този обосноваващ довод зависи от съществуването на тясна връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение⁴².

71. Според мен обаче това условие не е изпълнено. Всъщност, както вече посочих, на германските граждани се предоставя данъчно облекчение в размер на 500 000 EUR, независимо от стойността на наследствената маса. Следователно не съществува тясна връзка между това данъчно облекчение и определено данъчно задължение. Нещо повече данъчното облекчение в размер на 500 000 EUR би било предоставено също на германски гражданин, наследил един-единствен недвижим имот, докато поради мястото на пребиваване на наследодателя към момента на настъпване на смъртта наследствената маса се намира в чужбина, без поради различни причини Федерална република Германия да може да я обложи с данък. Ето защо в този случай не би имало пряка и логична връзка между данъчното предимство и твърдяно определено данъчно задължение.

72. Поради това обосновката, произтичаща от необходимостта за запазване на съгласуваността на разглежданата в главното производство данъчна система, трябва да се отхвърли.

73. Що се отнася до втория довод, изтъкнат от германското правителство, а именно изискването да се осигури ефективността на финансовия контрол⁴³, според мен той следва също да се отхвърли.

41 — Вж. по-специално Решение от 17 септември 2009 г. по дело *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точка 77) и Решение от 1 декември 2011 г. по дело *Комисия/Белгия* (C-250/08, Сборник, стр. I-12341, точка 70).

42 — Решение по дело *Glaxo Wellcome*, посочено по-горе (точка 78), и Решение по дело *Комисия/Белгия*, посочено по-горе (точка 71).

43 — Съдът признава, че такъв мотив може да обоснове ограничения на свободите на движение, предвидени в правото на Съюза: вж. по-специално Решение от 11 юни 2009 г. по дело *X и Passenheim-van Schoot* (C-155/08 и C-157/08, Сборник, стр. I-5093, точка 45 и цитираната съдебна практика).

74. Наистина, както посочва това правителство, Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане⁴⁴ не е приложима за отношенията между държавите членки и компетентните органи на трети страни.

75. Дори в контекста на отношенията между данъчните администрации на държавите членки обаче въведеното с Директивата сътрудничество не обхваща информацията, свързана с плащането на задължения във връзка с наследяване и прехвърляне, а се ограничава само до данъка върху доходите и имуществото, както и от 2004 г. — до данъчното облагане на застрахователните премии.

76. Следва също да се отбележи, че информацията, на която се позовава германското правителство — която то възнамерява първо да съобщи на бенефициера на дадено наследство и надеждността на която то твърди, че е проверена със сътрудничеството на данъчните органи на държавата на откриване на наследството — се отнася по същество до смъртните актове и до други документи, издадени от служители по гражданското състояние в държавата по пребиваване на наследодателя и която информация, дори и да е налице законно оправдано съмнение, че тя може обективно да попадне в обхвата на сътрудничеството между данъчните органи, все пак може да бъде получена, както с основание отбелязва Комисията, съгласно член 13 от Конвенцията между Федерална република Германия и Конфедерация Швейцария от 30 ноември 1978 г. за целите на избягване на двойното облагане в областта на данъците върху наследствата.

77. Независимо от това обстоятелство, този тип информация и официални документи, които по правило не изискват комплексна преценка, могат лесно да бъдат предадени от наследника, без да трябва да се прибегва с цел предоставяне на данъчно облекчение до системно сътрудничество от страна на компетентните органи на съответната трета страна. Също така искам да припомня, че според разглежданата в главното производство правна уредба данъчното облекчение в размер на 500 000 EUR следва да бъде предоставено на наследника, който пребивава в Германия и се ползва от прехвърлянето на наследство на имоти, разположени в трета страна от лице, което към момента на настъпване на смъртта му е пребивавало на територията на тази трета страна. Не на последно място е парадоксално, че германските власти не виждат пречка за предоставянето на такова данъчно облекчение, като се има предвид, че за получаването на свързаната с настъпването на смъртта, както и с наследяването от чуждестранния съпруг, информация, те зависят от сътрудничеството на наследника, така както и в случая, в който - като този в основата на главното производство - те отказват да предоставят оспорваното в главното производство данъчно облекчение.

78. При тези условия никоя от двете цели, свързани с общия интерес, изтъкната от германското правителство, не би могла да постигне успех.

79. Ето защо не е необходимо да се разглежда въпросът за пропорционалността на националните правила, които е предмет на главното производство.

80. В случай обаче че Съдът счете за необходимо да се произнесе по този въпрос, присъединявам се към становището на Комисията, според което съответните национални разпоредби, разглеждани в главното производство, превишават като обхват необходимото за постигане на изтъкнатите цели от общ интерес. По-конкретно, доколкото в спора по главното производство наследствената маса, разположена в Германия и обложена в тази държава членка

⁴⁴ — ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21. Тази директива е изменяна неколккратно, като последното изменение е прието на 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, стр. 129). Въведеното с тази директива сътрудничество обхваща също данъците върху застрахователните премии, както е указано в нейното заглавие, считано от изменението от 16 ноември 2004 г.

възлиза на повече от 60 % от стойността на наследяването, данъчното облекчение във фиксиран размер от 2 000 EUR, предоставено на жалбоподателя по главното производство, съответства едва на 0,4 % от данъчното облекчение, от което той би се ползвал, ако бе пребивавал в Германия към момента на настъпване на смъртта на неговата съпруга. Такова неравно третиране е явно непропорционално с оглед на всяко от съображенията от общ интерес, изтъкнати от германското правителство.

81. Въпросът за определянето на подходящото равнище или размер, на които трябва да бъде фиксирано данъчното облекчение в хипотезата на чуждестранни за Германия лица, с цел да се гарантира пропорционалността на разглежданите по главното производство национални разпоредби, все пак е от отговорността на компетентните органи на държавата членка, която облага с данъка.

82. Що се отнася до случая на жалбоподателя по главното производство, не е изключено запитващата юрисдикция, която е задължена да се произнесе по спора, с който е сезирана, да трябва да отхвърли молбата за прилагане на данъчно облекчение във фиксиран размер, упражнявайки така правомощия, които надхвърлят простата отмяна на оспорваното решение.

83. Ако се приеме, че запитващата юрисдикция разполага с такива правомощия, тя би се натъкнала на трудността да реши дали принципът на равно третиране на местните и чуждестранните лица налага тя да предостави данъчното облекчение в пълен размер от 500 000 EUR дори ако частта от наследството, която се облага в Германия и която е наследена от г-жа Welte, не представлява целият размер на наследството, за разлика от общото правило относно изцяло вътрешните положения, в които се намират задължените за заплащане на данък в пълен размер лица.

84. Според мен този въпрос следва да получи положителен отговор. Всъщност, както вече отбелязах, положението, в което се намира г-н Welte, не ми се струва значително по-различно от това на пребиваващо в Германия лице, което получава открито в Германия наследство от свой съпруг или съпруга, който/която също пребивава в Германия към момента на своята смърт, когато това наследство се състои от един-единствен недвижим имот. При всички други еднакви условия такъв гражданин би следвало да получи данъчното облекчение в пълен размер и той не би трябвало да плаща данък върху наследството за прехвърлянето на тази собственост.

85. Нещо повече, с оглед на обстоятелствата по главното производство, и по-специално на важността, която представлява недвижимият имот, наследен от г-н Welte, по отношение на цялостната стойност на наследството, открито след смъртта на неговата съпруга, Федерална република Германия изглежда се намира в най-добро положение, така че да вземе предвид личното и семейно положение на данъчнозадълженото лице. В този случай и по аналогия с предложението, което съм изложил в моето заключение по делото, стоящо в основата на Решение по дело Beker и Beker⁴⁵, възприето от Съда в точка 60 от това решение, данъчното облекчение следва да се прилага в пълен размер по отношение на частта от наследството, получена в държавата членка.

45 — Вж. точка 54 от моето заключение, представено на 12 юли 2012 г. по делото, по което е постановено Решение от 28 февруари 2013 г. (C-168/11).

III – Заключение

86. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отговори по следния начин на отправеното от Finanzgericht Düsseldorf преюдициално запитване:

Членове 56 ЕО, 57 ЕО и 58 ЕО следва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат вътрешна правна уредба на държава членка относно данъка върху наследствата, съгласно която, когато чуждестранно лице от трета страна придобива по наследство от чуждестранен наследодател от същата трета страна недвижим имот с местонахождение на територията на тази държава членка, данъчното облекчение е само 2 000 EUR, като същевременно, когато наследодателят или наследникът на откритото наследство е имал местопребиваване в тази държава членка към момента на смъртта, данъчното облекчение е 500 000 EUR.