



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

30 юни 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Свободно движение на капитали — Данък върху наследството — Правна уредба на държава членка, предвиждаща намаляване на данъка върху наследството, с който се облагат наследствата, съдържащи имущество, което вече е било прехвърлено чрез наследяване и е било обложено с такъв данък в тази държава членка — Ограничаване — Обосноваване — Съгласуваност на данъчната система“

По дело C-123/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), с акт от 20 януари 2015 г., постъпил в Съда на 12 март 2015 г., в рамките на производство по дело

Max-Heinz Feilen

срещу

Finanzamt Fulda,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състава, С. Toader, А. Rosas, А. Prechal и Е. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: М. Wathelet,

секретар: I. Illéssy, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 27 януари 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Feilen, от P. Thouet, Rechtsanwalt,
- за германското правителство, от Т. Henze, в качеството на представител,
- за испанското правителство, от А. Rubio González, в качеството на представител,
- за правителството на Обединеното кралство, от S. Sutton и М. Holt, в качеството на представители, подпомагани от R. Hill, barrister,

* Език на производството: немски.

— за Европейската комисия, от M. Wasmeier и W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 17 март 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 63, параграф 1 и член 65 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на съдебен спор между г-н Max-Heinz Feilen и Finanzamt Fulda (Данъчна служба Фулда, Германия) по повод отказа на последната да му предостави намаление на данъка, с който е обложено наследството от майка му.

Правна уредба

- 3 Съгласно член 1, параграф 1, точка 1 от Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (германският Закон за данък върху наследствата и данък дарение, наричан по-нататък „ErbStG“) в редакцията му, приложима към данъчната 2007 г., придобиването по случай на смърт се облага с данък върху наследството.
- 4 Съгласно член 2, параграф 1, точки 1—3 от ErbStG:

„Данъчното задължение възниква:

1. В случаите по член 1, параграф 1, точки 1—3 за цялото наследено, съответно дарено имущество, когато наследодателят, към датата на смъртта си, [...] или приобретателят, към датата на данъчното събитие е местно лице. Местни лица са:
 - а) физическите лица с постоянно или обичайно местопребиваване на територията на страната,

[...]

3. Във всички останали случаи — за придобитото имущество в страната по смисъла на член 121 от Bewertungsgesetz [(Закона за оценяването)]. [...].“

- 5 Член 15 от ErbStG, който урежда данъчните класове, в параграф 1 гласи:

„В зависимост от личните отношения между наследника, съответно приобретателя и наследодателя, съответно дарителя се разграничават следните три данъчни класа:

Данъчен клас I:

1. съпругът/съпругата и небрачният партньор,
2. децата и децата на съпруга/съпругата“,
3. низходящите на децата и на доведените и заварените деца по точка 2,
4. възходящите, при наследяване;

[...]“.

- 6 Член 27 от ErbStG урежда намаляването на данъка върху наследството по следния начин:

„(1) Ако лица от данъчен клас I придобият по наследство имущество, което през последните десет години преди придобиването вече е било придобивано от лица от този данъчен клас и за придобиването е платен данък върху наследството съгласно този закон, дължимият данък се намалява при спазване на условията по параграф 3, както следва:

с ...%	когато между двете дати на възникване на данъчното задължение са изминали:
50	не повече от 1 година
45	повече от 1 година, но не повече от 2 години
40	повече от 2 години, но не повече от 3 години
35	повече от 3 години, но не повече от 4 години
30	повече от 4 години, но не повече от 5 години
25	повече от 5 години, но не повече от 6 години
20	повече от 6 години, но не повече от 8 години
10	повече от 8 години, но не повече от 10 години

[...]

(3) Намаляването по параграф 1 не може да надвишава сумата, която се получава при прилагането на процентите по параграф 1 върху данъка върху наследството, който е платил предходният приобретател за придобиването на същото имущество“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 7 Г-н Feilen, който пребивава в Германия, е единствен наследник на своята майка, починала през 2007 г. в същата държава членка, където е било нейното последно местопребиваване. Наследството от майката се е състояло основно от нейния дял в наследството на дъщеря ѝ, починала през октомври 2004 г. в Австрия, където е пребивавала и майката до смъртта на дъщеря си. Тъй като делбата на наследството от дъщерята е направена в Австрия едва след смъртта на майката, г-н Feilen плаща данък върху това наследство в размер на 11 961,91 EUR.
- 8 В данъчната си декларация за наследството от майка си г-н Feilen вписва, от една страна, платения от него в Австрия данък върху наследството като пасив на наследството, и от друга страна, подава молба за намаляване на данъка върху наследството съгласно член 27 от ErbStG. В своето становище от 28 октомври 2009 г. данъчната служба в гр. Фулда приспада платения в Австрия данък върху наследството като обременяващ това наследство дълг, но отказва да намали данъка върху наследството.
- 9 Finanzgericht (Финансов съд, Германия) отхвърля подадената от г-н Feilen жалба срещу това становище, с мотива че член 27, параграф 1 от ErbStG предполага предходно придобиване чрез наследяване, което е било обложено по този закон. В случая обаче това не е така, тъй като предходното придобиване от майката на имуществото на дъщеря ѝ не е обложено с данък върху наследството в Германия, при положение че нито майката, нито дъщеря ѝ, към датата на

смъртта на последната, са били местни лица по смисъла на член 2, параграф 1, точка 1 от ErbStG, и наследството не съдържа имущество в страната по смисъла на член 2, параграф 1, точка 3 от ErbStG.

- 10 Сезираният с *ревизионна* жалба Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) изразява съмнения относно съответствието на член 27 от ErbStG с правото на Съюза.
- 11 Той отбелязва първо, че към наследството, придобито от жалбоподателя по главното производство, би могло да се прилагат разпоредбите на правото на Съюза относно свободното движение на капитали. Според него обаче наследството, получено от г-н Feilen от неговата майка, не би трябвало да се разглежда като изцяло вътрешна сделка, тъй като нейното имущество се е състояло основно от нейния дял в наследството на дъщеря ѝ в Австрия.
- 12 Второ, запитващата юрисдикция отбелязва, че отказът да се намали данъкът върху наследството съгласно член 27, параграф 1 от ErbStG може, предвид практиката на Съда, да представлява ограничение на движението на капитали, тъй като води до намаляване на стойността на наследство, което включва и имущество, което е било обложено с данък върху наследството в чужбина. В това отношение запитващата юрисдикция се съмнява дали, предвид решение на Съда от 12 февруари 2009 г., Block (C-67/08, EU:C:2009:92), не следва да изключи наличието на такова ограничение.
- 13 Трето, тази юрисдикция пита дали евентуалното ограничение на свободното движение на капитали, което следва от член 27, параграф 1 от ErbStG, е обосновано съгласно разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС.
- 14 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли свободата на движение на капитали, установена в член 63, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 65 ДФЕС, правна уредба на държава членка, съгласно която данъкът върху наследството се намалява при придобиване на имущество по наследство от лица от определен данъчен клас, когато наследството включва имущество, което през последните десет години преди наследяването вече е било придобивано по наследство от лица от същия данъчен клас, като предходното придобиване е било обложено с данък върху наследството в тази държава членка, но намаляването на данъка е изключено, ако предходното придобиване е било обложено с данък върху наследството в друга държава членка?“.

По преюдициалния въпрос

- 15 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 63, параграф 1 и член 65 ДФЕС допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която при наследяване от лица от определен данъчен клас предвижда намаляване на данъка върху наследството, когато наследството съдържа имущество, което през десетте години преди това наследяване вече е било придобито чрез наследяване, при условие че последното е било обложено с данък върху наследството в тази държава членка.
- 16 Както отбелязва запитващата юрисдикция, в постоянната съдебна практика се приема, че наследяването, което се състои в преминаване на имуществото на починалото лице върху едно или повече лица, представлява движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС, с изключение на случаите, при които съставните му елементи са свързани само с една държава членка (вж. в този смисъл решения от 23 февруари 2006 г., Van Hiltten-van der Heijden, C-513/03,

EU:C:2006:131, т. 39—42, от 17 януари 2008 г., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 24 и 25, от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 19 и 20 и от 3 септември 2014 г., Комисия/Испания, C-127/12, непубликувано, EU:C:2014:2130, т. 52 и 53).

- 17 Разглежданото в главното производство наследство обаче включва имущество, придобито с предходно наследяване между сестрата и майката на г-н Feilen в Австрия, където по онова време се е намирало имуществото и където те са пребивавали към датата, на която е починала сестрата. Този трансграничен елемент е причината, поради която на г-н Feilen не е предоставено предвиденото в член 27 от ErbStG намаляване на данъка върху наследството. Тъй като подобно положение не може да се счита за чисто вътрешно, разглежданото в главното производство наследяване представлява операция, отнасяща се към движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС.
- 18 Ето защо трябва да се провери дали национална правна уредба като разглежданата в главното производство представлява ограничение на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1, ДФЕС и ако това е така, дали подобно ограничение е обосновано.

По наличието на ограничение на движението на капитали

- 19 Съдът вече е постановил, че правна уредба на държава членка, съгласно която прилагането на данъчно предимство в областта на наследяването, каквото е облекчението върху облагаемата основа, зависи от мястото на пребиваване на наследодателя или на наследника, или пък от местонахождението на включеното в наследството имущество, представлява ограничение на свободното движение на капитали, забранено с член 63, параграф 1 ДФЕС, когато води до по-високо данъчно облагане на наследяването между чуждестранни лица или на наследяването, което включва разположено в друга държава членка имущество, в сравнение с наследяването само между местни лица или което не включва разположено в облагащата държава членка имущество, и съответно води до намаляване на стойността на наследството (вж. в този смисъл решения от 17 януари 2008 г., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 30—35, от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 23—26, от 3 септември 2014 г., Комисия/Испания, C-127/12, непубликувано, EU:C:2014:2130, т. 57—60 и от 4 септември 2014 г., Комисия/Германия, C-211/13, непубликувано, EU:C:2014:2148, т. 40—43).
- 20 В случая член 27, параграф 1 от ErbStG предвижда, че данъкът върху наследството се намалява, когато лица от данъчен клас I чрез наследяване придобиват имущество, ако през десетте години преди придобиването му това имущество вече е било придобито от лица от същия данъчен клас и ако това предходно придобиване е било обложено с данък върху наследството в Германия. Тъй като съгласно член 2 от ErbStG този данък се налага, когато към деня на смъртта си наследодателят или, към датата на данъчното събитие, приобретателят, живее или пребивава на територията на страната или когато придобитото имущество е „имущество в страната“, за да бъде предоставено намаление на данъка върху наследството, е необходимо при предходното наследяване въпросното имущество да се е намирало в Германия или, ако е в чужбина, поне една от страните по това наследяване да пребивава в Германия.
- 21 Следователно съгласно тази правна уредба ползването на намаление на данъка върху наследството зависи от това, къде се намира имуществото, включено в наследството при предходното наследяване, и къде пребивава наследодателят или получателят при това предходно наследяване. Тази уредба води до това, че наследство, съдържащо имущество, което е било разположено в друга държава членка при предходното наследяване, нито една от страните по което не е пребивавала в Германия, се облага с по-висок данък върху наследството, отколкото данъка, с който се облага наследство, съдържащо само имущество, разположено в Германия при предходното наследяване, или наследство, съдържащо имущество, разположено в

друга държава членка при предходното наследяване, поне една от страните по което пребивава в Германия. Така тази правна уредба, както констатира запитващата юрисдикция, води до намаляване на стойността на наследството.

- 22 От това следва, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство създава ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС.
- 23 Тъй като запитващата юрисдикция е изразила съмнения по въпроса дали решение от 12 февруари 2009 г., Block (C-67/08, EU:C:2009:92), опровергава този извод, следва да се приеме, че за разлика от положението, разгледано в това решение, настоящото главно производство се отнася не до двойно данъчно облагане от две държави членки на елементи от едно и също наследство, а до данъчното третиране от държава членка на наследство, което третиране се различава в зависимост от това дали наследството съдържа имущество, което вече е било обложено в същата държава членка с данък при предходно наследяване.

По обосновката на ограничението на движението на капитали

- 24 Що се отнася до евентуално обосноваване предвид член 65 ДФЕС, следва да се напомни, че съгласно параграф 1, буква а) от този член разпоредбите на член 63 ДФЕС „не накърняват правото на държавите членки [...] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно 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“.
- 25 Доколкото тази разпоредба на член 65 ДФЕС представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, тя трябва да се тълкува стриктно. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение между данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребивават, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора. Всъщност изключението по член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС е на свой ред ограничено от параграф 3 от същия член, който предвижда, че посочените в параграф 1 национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 [ДФЕС]“ (решение от 4 септември 2014 г., Комисия/Германия, C-211/13, непубликувано, EU:C:2014:2148, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 26 Ето защо случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, трябва да бъдат отграничени от случаите на произволна дискриминация, забранени с член 65, параграф 3 ДФЕС. В това отношение от практиката на Съда следва, че за да може национална данъчна уредба, която при изчисляването на данъка върху наследството или върху даренията провежда разграничение между местните и чуждестранните лица, или между имущество, разположено на територията на страната, и имущество извън нея, да се приеме за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, е необходимо различното третиране да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес (решение от 3 септември 2014 г., Комисия/Испания, C-127/12, непубликувано, EU:C:2014:2130, т. 73 и цитираната съдебна практика).
- 27 Що се отнася до сходството на разглежданите положения, няма съмнение, че за целите на данъка върху наследството разглежданата в главното производство правна уредба поставя на една и съща плоскост лицата от данъчен клас I, които пребивават на територията на страната и които придобиват по наследство имущество, съдържащо имоти, които през десетте години преди наследяването вече са били наследени от лица от същия данъчен клас, независимо къде

се намират тези имоти или къде е местопребиваването на страните при предходното наследяване. Само при прилагане на намалението на данъка върху наследството, предвидено в член 27, параграф 1 от ErbStG, посочената правна уредба третира различно тези лица в зависимост от това дали въпросното имущество се намира на територията на страната при предходното наследяване и дали страните по това наследяване са пребивавали на тази територия (вж. по аналогия решение от 17 октомври 2013 г., *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 51 и цитираната съдебна практика).

- 28 Следователно разликата в третирането, провеждана от разглежданата в главното производство правна уредба, засяга обективно сходни положения.
- 29 При това положение трябва да се провери дали такава правна уредба може да бъде обективно обоснована от императивно съображение от общ интерес, каквото е необходимостта да се запази съгласуваността на данъчната система, изтъкната от запитващата юрисдикция и от германското правителство.
- 30 В това отношение следва да се напомни, че Съдът вече е приел, че необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система може да обоснове ограничение върху упражняването на гарантираните с Договора свободи на движение. Все пак, за да може да се допусне такава обосновка, е необходимо да се установи наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение, като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта на разглежданата правна уредба (решения от 17 октомври 2013 г., *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 59 и от 7 ноември 2013 г., *К*, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 65 и 66 и цитираната съдебна практика).
- 31 В случая запитващата юрисдикция счита, че предимството, което следва от намаляването на данъка върху наследството, предвидено в член 27, параграф 1 от ErbStG, е пряко свързано с факта, че предходното придобиване на същото имущество чрез наследяване вече е било обложено с данък върху наследството. Тази юрисдикция уточнява, че целта на посочената разпоредба е да намали — в случай че едно и също имущество е прехвърляно няколко пъти в период от десет години между лица от данъчен клас I — до 50 % свързания с това имущество данък върху наследството, доколкото предишният му приобретател вече е бил обложен за него.
- 32 По същество тази преценка се споделя от германското правителство, което уточнява, че член 27 от ErbStG се основава на идеята, че имуществото е прехвърлено между близки роднини от едно поколение на следващото и че новото данъчно облагане на същото имущество, когато то вече е било обложено неотдавна, е донякъде несправедливо. Следователно предназначението на този член е да се избегне отчасти двойното данъчно облагане на същото имущество в рамките на кратък срок, посредством отказ от облагане за част от данъка върху наследството, когато такъв вече е събран в Германия при предходното наследяване в предвидените в този член срокове. Фактът, че такава намаляване на данъка не се предоставя в случай на предходно придобиване, което е обложено с данък единствено в чужбина, е обективно свързан с обстоятелството, че Федерална република Германия не е могла да обложи с данък това придобиване и да събере съответните данъчни приходи.
- 33 Предвид тези съображения се оказва, че като предвижда възможността от намаляването на данъка върху наследството да се ползват единствено лицата, получили чрез наследяване имущество, което вече е било обложено с такъв данък в Германия при предходното наследяване, структурата на това данъчно предимство отразява симетрична логика (вж. решения от 1 декември 2011 г., *Комисия/Белгия*, C-250/08, EU:C:2011:793, т. 73 и *Комисия/Унгария*, C-253/09, EU:C:2011:795, т. 74). Тази логика би била нарушена, ако от това данъчно предимство се ползваха и лицата, наследници на имущество, което не е било обложено с данък върху наследството в тази държава членка.

- 34 От това следва, че в посочената система на освобождаване от данък върху наследството съществува пряка връзка между това данъчно предимство и предходното данъчно облагане.
- 35 Вярно е, че по дела, които не са от областта на данъчното облагане на наследствата, Съдът е постановил, че такава пряка връзка липсва, когато става въпрос по-конкретно за отделни данъчни облагания или за данъчно третиране на различни данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл решения от 18 септември 2003 г., *Bosal*, C-168/01, EU:C:2003:479, т. 30 и от 24 февруари 2015 г., *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, т. 49).
- 36 При все това в особено положение като визираното в член 27 от ErbStG не би могло да се приложи условието, че трябва да става въпрос за едно и също данъчнозадължено лице, при положение че лицето, платило данъка върху наследството при предходното наследяване, при всички случаи е починало.
- 37 Освен това преследваната с член 27 от ErbStG цел, както е видно от точки 31 и 32 от настоящото решение, е да се намали донякъде данъчната тежест върху наследство, съдържащо прехвърлено между близки роднини имущество, което вече е било обложено с данък, като се избегне отчасти двойното данъчно облагане в Германия на това имущество в рамките на кратък срок. Предвид тази цел е налице, както отбелязва генералният адвокат в точка 71 от своето заключение, пряка връзка между предвиденото с този член намаляване на данъка върху наследството и предходното облагане с такъв данък върху наследството, тъй като това данъчно предимство и това предходно облагане се отнасят до един и същ данък, до едно и също имущество и до близки роднини от едно и също семейство.
- 38 Ето защо следва да се приеме, че необходимостта да се гарантира съгласуваност на данъчната система може да обоснове ограничението на движението на капитали, което следва от национална правна уредба като разглежданата в главното производство.
- 39 За да бъде подобно ограничение обосновано, то трябва да е подходящо и пропорционално на преследваната цел (вж. в този смисъл решения от 1 декември 2011 г., Комисия/Белгия, C-250/08, EU:C:2011:793, т. 78 и Комисия/Унгария, C-253/09, EU:C:2011:795, т. 79).
- 40 В това отношение следва да се приеме, че намаляване на данъка върху наследството, изчислено чрез прилагане на проценти в зависимост от времето, изтекло между двете дати, на които е възникнало данъчното задължение, и обусловено от изискването имуществото вече да е било обложено с такъв данък в Германия през предходните десет години, изглежда подходящо за постигането на преследваната с член 27 от ErbStG цел, описана в точка 37 от настоящото решение. Освен това посоченото намаление е пропорционално предвид тази цел, при положение че Федерална република Германия не е имала данъчни правомощия по отношение на предходното наследяване. При тези обстоятелства предоставянето на такова намаление само когато това имущество е данъчно обложено в Германия, изглежда пропорционално предвид тази цел (вж. в този смисъл решение от 1 декември 2011 г., Комисия/Унгария, C-253/09, EU:C:2011:795, т. 80 и 81).
- 41 Следователно ограничението на движението на капитали, което произтича от национална правна уредба като разглежданата в главното производство, е обосновано от необходимостта да се запази съгласуваността на данъчната система.
- 42 Ето защо на поставения въпрос следва да се отговори, че член 63, параграф 1 и член 65 ДФЕС допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която при наследяване от лица от определен данъчен клас предвижда намаляване на данъка върху наследството, когато последното съдържа имущество, което през десетте години преди наследяването вече е било прехвърлено чрез наследяване, при условие че това прехвърляне е било обложено с данък върху наследството в тази държава членка.

По съдебните разноси

- 43 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. 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, параграф 1 и член 65 ДФЕС допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която при наследяване от лица от определен данъчен клас предвижда намаляване на данъка върху наследството, когато последното съдържа имущество, което през десетте години преди наследяването вече е било прехвърлено чрез наследяване, при условие че това прехвърляне е било обложено с данък върху наследството в тази държава членка.

Подписи