



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

A. M. COLLINS

представено на 9 февруари 2023 година¹

Дело C-670/21

ВА

срещу

Finanzamt X

(Преюдициално запитване, отправено от Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия))

„Преюдициално запитване — Свободно движение на капитали — Членове 63—65 ДФЕС — Данък върху наследството — Недвижим имот, намиращ се в трета държава — По-благоприятно данъчно третиране за имот, намиращ се в държава членка или държава от Европейското икономическо пространство — Ограничение — Обосновка, основаваща се на съображения, свързани със социалната политика — Жилищна политика — Пропорционалност“

I. Въведение

1. В настоящото заключение отговарям на искането на Съда да се разгледа един нов въпрос: могат ли държавите членки да преследват на територията на Европейския съюз цели, свързани със социалната политика, като например насърчаване на достъпни наеми за жилища, чрез мерки, които представляват ограничение на свободното движение на капитали към и от трети държави?

II. Правен контекст

A. Споразумението за Европейското икономическо пространство

2. Член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство (наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“) от 2 май 1992 г.² декларира, че в рамките на разпоредбите на това споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² ОВ L 1, 1994 г., стр. 3.

държавите членки на Европейския съюз или в държави от Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ), както и всяка дискриминация, основана на гражданство или на мястото на пребиваване на страните, или на мястото на инвестиране на капиталите.

Б. Германското право

3. Член 1, параграф 1, точка 1 от Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Закон за данъка върху наследството и данък дарение) от 27 февруари 1997 г.³, изменен с Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Закон за изменение на данъка върху наследството и на правото за определяне на стойността) от 24 декември 2008 г.⁴, предвижда, че придобиването на имущество в случай на смърт се облага с данък върху наследството.

4. Съгласно член 2, параграф 1, точка 1 от Закона за данъка върху наследството и данък дарение задължение за заплащане на данъка е налице:

„[...]“

1. в случаите по член 1, параграф 1, точки 1–3 — за цялото наследено, съответно дарено, имущество, когато към момента на смъртта си наследодателят, съответно дарителят към момента на извършване на дарението, или наследникът, съответно приобретателят към момента на възникване на данъчното задължение, е местно лице. Местни лица са:

а) физическите лица с местоживеене или обичайно местопребиваване на територията на Германия;

[...]“.

5. Съгласно член 13с⁵ от Закона за данъка върху наследството и данък дарение, озаглавен „Специални правила за недвижими имоти, отдадени под наем за жилищни цели“:

„1) Недвижимите имоти по параграф 3 се облагат въз основа на 90 % от пазарната си стойност.

[...]“

3) Намаляването на пазарната стойност се прилага за недвижими имоти или за части от тях, които:

1. са отдадени под наем за жилищни цели;

2. се намират в Германия, в държава — членка на Европейския съюз, или в държава — членка на Европейското икономическо пространство; и

³ BGBl. 1997 I, стр. 378.

⁴ BGBl. 2008 I, стр. 3018.

⁵ Преюдициалното запитване се позовава на член 13с от Закона за данъка върху наследството и данък дарение. В момента това е разпоредбата на член 13d от Закона за данъка върху наследството и данък дарение. Вж. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Закон за изменение на данъка върху наследството и данък дарение в съответствие с практиката на Федералния конституционен съд) от 4 ноември 2016 г. (BGBl. 2016 I, стр. 2464).

3. не съставляват част от активите на предприятия или активите на земеделски или горски стопанства по смисъла на член 13а.

[...]

В. Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Германия и Канада

6. На 19 април 2001 г. Федерална република Германия и Канада сключват Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и някои други данъци, за предотвратяване на избягването на данъци и за административна помощ в областта на данъчното облагане (наричана по-нататък „Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане“)⁶. Съгласно член 2 от нея Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане не се прилага по отношение на данъка върху наследството. Независимо от това, член 26 предвижда, че:

„1. Компетентните органи на договарящите се държави ще обменят информацията, необходима за прилагането на разпоредбите на тази спогодба или на националните законодателства на договарящите се държави относно данъци, обхванати от Спогодбата, доколкото предвиденото в тях данъчно облагане не противоречи на спогодбата. Член 1 не ограничава обмена на информация.

[...]

4. Независимо от разпоредбите на член 2, за целите на настоящия член данъци, обхванати от Спогодбата, са всички данъци, наложени от договаряща държава“.

III. Спорът в главното производство, преюдициалното запитване и производството пред Съда

7. Към момента на смъртта си през 2016 г. А пребивава в Германия. Той завещава на сина си ВА, също пребиваващ в Германия, част от намиращ се в Канада имот, който е отдаден под наем за жилищни цели.

8. С решение от 17 юли 2017 г. Finanzamt X (данъчна служба X, Германия) определя размера на дължимия от ВА данък върху наследството по отношение на този имот.

9. На основание член 13с, параграф 1 от Закона за данъка върху наследството и данък дарение на 19 март 2018 г. ВА подава искане този данък върху наследството да бъде изменен, така че само 90 % от пазарната стойност на намиращия се в Канада недвижим имот да бъдат обложени с данък. ВА твърди, че с изключение на своето местоположение, имотът отговаря на всички условия, предвидени в посочената разпоредба. Според ВА Законът за данъка върху наследството и данък дарение нарушава свободното движение на капитали между държавите членки и трети държави, закрепено в член 63 ДФЕС, доколкото предвижда, че за да се ползва от данъчното предимство по член 13с, параграф 1, имотът трябва да се намира в Германия, в друга държава членка или в държава от Европейското икономическо пространство (ЕИП).

⁶ BGBl. 2002 II, стр. 670.

10. С решение от 25 април 2018 г. данъчната служба X отхвърля искането на ВА. ВА обжалва това решение по административен ред. На 23 април 2019 г. данъчната служба X отхвърля жалбата, като констатира, че по-благоприятното третиране за целите на данъка върху наследството на имоти, отдавани под наем за жилищни цели, които се намират в държава членка или в държава от ЕИП, не противоречи на член 63 ДФЕС. На 24 май 2019 г. ВА сезира Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия) с искане да се отмени решението, с което е отхвърлена административната му жалба.

11. В акта за преюдициално запитване тази юрисдикция изразява съмнения относно съвместимостта на релевантните разпоредби на Закона за данъка върху наследството и данък дарение с член 63 ДФЕС. Разглежданият недвижим имот отговаря на всички изисквания на националното право, за да може да се ползва от 10-процентното намаление на облагаемата основа, с изключение на обстоятелството, че се намира в държава извън ЕИП. Съгласно съдебната практика прехвърлянето на имуществото, включително недвижимо имущество, оставено от починало лице, на едно или повече лица представлява движения на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС⁷. Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн) отбелязва, че ограниченията на свободното движение на капитали включват мерки, които по естеството си могат да възпрат местните лица да инвестират в други държави⁸, включително в трети държави. Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн) изразява също съмнения дали това ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано в рамките на клаузата „standstill“, предвидена в член 64 ДФЕС, с основанията, изброени в член 65 ДФЕС, или с императивно съображение от общ интерес. Според него клаузата „standstill“ е неприложима, доколкото разглежданото данъчно предимство е въведено през 2008 г. За целите на прилагането на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС положението на отдаден под наем за жилищни цели имот не се променя в зависимост от това дали се намира в държава членка, в държава от ЕИП или в трета държава. Накрая този съд отбелязва, че не изглежда да е налице императивно съображение от общ интерес, което да е в състояние да обоснове това ограничение.

12. При тези обстоятелства Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 63, параграф 1 и членове 64 и 65 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба на държава членка в областта на облагането с данъка върху наследството, която за целите на изчисляването на данъка върху наследството предвижда, че застроен недвижим имот, принадлежащ към личното имущество, който се намира в трета държава (в случая Канада) и се отдава под наем за жилищни нужди, се облага въз основа на цялата си стойност, докато за недвижим имот, принадлежащ към личното имущество, който се намира на национална територия, в държава — членка на Европейския съюз, или в държава от Европейското икономическо пространство и се отдава под наем за жилищни нужди, се вземат предвид само 90 % от стойността му за целите на изчисляването на данъка върху наследството?“.

13. Писмени становища представят германското правителство и Европейската комисия. В съдебното заседание от 17 ноември 2022 г. са изслушани устните състезания на ВА, германското правителство и Комисията, както и отговорите им на поставените от Съда въпроси.

⁷ Решения от 15 октомври 2009 г., Busley и Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, т. 18), и от 17 октомври 2013 г., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, т. 20).

⁸ Решение от 22 януари 2009 г., STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, т. 23).

14. В съответствие с искането на Съда настоящото заключение разглежда въпроса дали държавите членки могат да обосноват ограничения на свободното движение на капитали от и към трети държави, като се позовават на императивни съображения от общ интерес.

IV. Анализ

A. Становища на страните

15. Член 63 ДФЕС се прилага по отношение на капиталовите потоци между държавите членки и трети държави. Като се има предвид, че за изчисляването на данъка върху наследството, дължим за недвижими имоти, намиращи се в трета държава, се използва по-висока данъчна основа, ВА, германското правителство и Комисията единодушно смятат, че разглежданата в главното производство национална правна уредба ограничава свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС. Спорен между тях е въпросът дали това ограничение може да бъде обосновано с позоваване на императивно съображение от общ интерес.

16. В съдебното заседание ВА изтъква, че приложимото германско законодателство не насърчава предлагането на жилища под наем на достъпни цени, тъй като данъчното предимство се прилага за всички имоти, независимо от тяхната стойност. Затова нямало причина недвижимите имоти, намиращи се в трети държави, да не се ползват от това данъчно предимство.

17. Германското правителство подчертава, че спорът в главното производство е свързан със свободното движение на капитали между държави членки и трети държави, а не със свободното движение на капитали между държави от ЕИП. За да се прецени наличието на императивно съображение от общ интерес, следва да се вземе предвид високата степен на правна интеграция между държавите членки. Ето защо ограничение на свободното движение на капитали към или от трети държави може да бъде обосновано със съображения, които не оправдават ограничение на свободното движение на капитали между държавите членки.

18. В съдебното заседание германското правителство отбелязва, че в големите германски градове четири от десет домакинства изразходват повече от 30 % от разполагаемия си доход за наем. Подобен проблем съществува и в други държави членки и поражда загриженост у съответните публични органи. Както става ясно от проекта за Закон за изменение на данъка върху наследството и данък дарение и на правото за определяне на стойността, германският законодател е приел член 13с, преследвайки цел от общ интерес, а именно да се увеличи възможността за жилищно ползване на индивидуално притежавани недвижими имоти, за да се намали концентрацията на жилищни недвижими имоти в ръцете на групи инвеститори⁹. Германското правителство подчертава, че за разлика от физическите лица, групите инвеститори не са данъчнозадължени лица за данък върху наследството. Целта на данъчното предимство е да се намали натискът върху физическите лица, които наследяват недвижими имоти, отдадени под наем за жилищни нужди, да ги продадат, за да платят данъка, запазвайки по този начин ползването им за такива нужди.

⁹ Вж. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (проекта за Закон за изменение на данъка върху наследството и данък дарение и на правото за определяне на стойността), 16/7918 от 28 януари 2008 г., стр. 25 и 36.

19. Германското правителство твърди, че засилването на конкуренцията на пазара на предлагане на жилища под наем допринася за наличността и финансирането на наемите за жилища на приемлива цена, което може да представлява императивно съображение от общ интерес¹⁰. Улесняването на достъпа до жилища на приемлива цена било цел на европейската политика, поради което приложимото германско законодателство разширявало обхвата на данъчното предимство и по отношение на недвижими имоти, намиращи се в ЕИП. Нито от германското правителство, нито от Европейския съюз или ЕИП се изисквало да насърчават наличието на достъпни жилища в трети държави. На практика било невъзможно да се прецени необходимостта от социални жилища в трети държави, тъй като това би изисквало много високо ниво на сътрудничество с тези държави. Разширяването на обхвата на данъчното предимство и по отношение на имоти, намиращи се в трети държави, също така би увеличило разходите на държавната хазна във връзка с мярката, без по този начин да се предоставя допълнително предимство на населението на Европейския съюз или на ЕИП. Ограничаването на данъчното предимство до отдадените под наем имоти, намиращи се в Европейския съюз или в ЕИП, насърчава инвестирането в такива активи и по този начин допринася за постигането на преследваната социална цел. Германското правителство смята, че може „да постави граница“, изключвайки намиращите се в трети държави имоти от ползването на данъчното предимство.

20. Германското правителство твърди, че ограничението относно ползването на данъчното предимство е пропорционално, тъй като е подходящо за постигане на преследваната цел и не надхвърля необходимото за постигането ѝ. В този контекст то отбелязва, че ползването на данъчното предимство зависи от местонахождението на недвижимия имот, а не от местопребиваването на починалия или неговите наследници.

21. Освен това германското правителство обосновава ограничението на възможността за ползване на данъчното предимство с необходимостта да се запази ефективността на данъчния контрол. При липсата на механизми за обмен на информация с трети държави германските органи не са в състояние да проверят дали даден недвижим имот е отдаден под наем за жилищни нужди. В съдебното заседание германското правителство все пак признава, че спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане позволява на германските органи да изискват съответната информация от канадските власти за целите на изчисляването на данъка върху наследството.

22. Комисията смята, че разглежданото в главното производство ограничение не може да бъде обосновано с императивно съображение от общ интерес.

23. Що се отнася до насърчаването на достъпни жилищни наеми, в писменото си становище Комисията твърди, че няма доказателства за това, че недвижимите имоти в трети държави, като Канада, не се намират в сходно положение с такива имоти в Германия, Европейския съюз или ЕИП. В отговор на поставените от Съда въпроси в съдебното заседание Комисията признава, че насърчаването на достъпни жилищни наеми би могло да представлява валидно основание за ограничаване на свободното движение на капитали между държавите членки или държавите от ЕИП и трети държави, независимо дали в тези трети държави съществува сходна нужда. Германското правителство обаче трябва да докаже, че националната му правна уредба преследва законосъобразна цел на социалната политика и е пропорционална. В този контекст приложимото германско законодателство

¹⁰ Решение от 1 октомври 2009 г., Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, т. 30).

повдига поне два въпроса. От една страна, лице, което наследява недвижим имот, отдаден под наем за жилищни нужди, би могло да се възползва от данъчното предимство и след това да го продаде на институционален инвеститор. От друга страна, данъчното предимство се прилага за всички недвижими имоти, включително луксозни имоти.

24. По-нататък Комисията твърди, че въпросното ограничение не може да бъде обосновано със съображения за ефективност на данъчния контрол, тъй като данъчното предимство е неприложимо за имоти, намиращи се в която и да било трета държава, независимо дали Федерална република Германия има сключена спогодба за обмен на информация с тази държава, каквато има с Канада.

Б. Общи принципи

25. Съгласно член 63, параграф 1 ДФЕС свободното движение на капитали се прилага за капиталовите потоци между държавите членки и между държавите членки и трети държави, без да се поставя условие за реципрочност¹¹. Тази особеност отличава свободното движение на капитали от всички останали свободи на вътрешния пазар, тъй като последните се прилагат изключително на територията на държавите членки¹².

26. Предоставянето на предимство при изчисляване на данъка върху наследството само при условие че придобитият по наследствен път имот се намира на територията на държава членка или на държава от ЕИП, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което член 63, параграф 1 ДФЕС по принцип забранява¹³. По-благоприятното данъчно третиране на недвижимите имоти, намиращи се в държава членка или държава от ЕИП, може да разколебае инвестирането в този клас активи, когато те се намират в трети държави.

27. Съгласно постоянната съдебна практика понятието „ограничение на свободното движение на капитали“ следва да се тълкува по един и същи начин по отношение на сделките между държавите членки, сделките от и към държавите от ЕИП¹⁴ и сделките между държавите членки и трети държави¹⁵.

28. Освен на основанията, изброени в Договора, ограничения на свободното движение на капитали могат да се допуснат, когато са обосновани с императивно съображение от общ интерес, при условие че съответстват на принципа на пропорционалност¹⁶.

¹¹ Вж. в този смисъл решение от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen (C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 127 и 128).

¹² Продължава да се обсъжда икономическата полза от пълната либерализация на капитала по отношение на трети държави. Двете противоположни школи са представени накратко в *Antonaki*, I. Capital, Market and the State. Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives. Brill Nijhoff, Leiden, 2022, pp. 11—16. Вж. още *Stiglitz*, J. Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability. — *World Development*, 2000, Vol. 28, Issue 6, pp. 1075—1086; *Alesina*, A., Grilli, V., and Milsei-Ferretti, G. M. The Political Economy of Capital Controls. — In: Leiderlman, L. and Razin, A (eds.). *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*. Cambridge University Press, 1994, 380 p.

¹³ Вж. по аналогия решения от 22 ноември 2018 г., Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, т. 19), и от 17 януари 2008 г., Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, т. 35).

¹⁴ Вж. в този смисъл решения от 19 ноември 2009 г., Комисия/Италия (C-540/07, EU:C:2009:717, т. 66), и от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия (C-267/09, EU:C:2011:273, т. 51).

¹⁵ Вж. в този смисъл решение от 18 декември 2007 г., A (C-101/05, EU:C:2007:804, т. 28 и 31).

¹⁶ Този принцип изисква ограниченията да са подходящи за постигане на преследваните цели и да не надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Вж. в този смисъл решения от 13 май 2003 г., Комисия/Испания (C-463/00, EU:C:2003:272, т. 68), и от 22 ноември 2018 г., Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, т. 30 и цитираната съдебна практика).

29. Възможността за позоваване на императивни съображения от общ интерес е налице само доколкото не съществуват мерки за хармонизиране на равнището на Съюза, които да гарантират защитата на тези интереси. Когато липсва такава хармонизация, по правило държавите членки трябва да определят степента на закрила, която възнамеряват да осигурят на тези интереси, както и начина, по който трябва да бъде постигната тази степен на закрила. Такива мерки трябва да останат в рамките на очертаните от Договора граници и да бъдат пропорционални¹⁷.

30. По принцип държавите членки могат да се позовават на императивни съображения от общ интерес, за да обосноват ограничения на движението на капитали с трети държави. Такива съображения могат да бъдат гарантирането на ефективността на данъчния контрол и борбата с данъчните измами¹⁸, предотвратяването на напълно изкуствени схеми¹⁹, както и запазването на съгласуваността на данъчните системи²⁰ и на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и трети държави²¹. Макар Съдът често да е отхвърлял основанията, изложени в подкрепа на подобни ограничения, в редица случаи той е приел за обосновани ограниченията на движението на капитали между държави членки и трети държави при обстоятелства, при които не би приел за допустими ограничения на същото движение на капитали между държавите членки²².

31. Този подход се обяснява с факта, че капиталовите потоци към и от трети държави се вписват в различен правен контекст от движението на капитали между държавите членки²³ или в рамките на ЕИП²⁴. Поради степента на правна интеграция между държавите членки облагането на трансгранични стопански дейности между държавите членки невинаги е сравнимо с облагането на подобни дейности между тези държави и трети държави. Фактът, че свободното движение на капитали към и от трети държави се осъществява в различен правен контекст, обяснява също така защо член 64, член 65, параграф 4 и член 66 ДФЕС предвиждат, че държавите членки могат да приемат специфични дерогации от принципа на свободно движение на капитали, приложими в отношенията им с трети държави. Този различен правен контекст засяга възможността на държавите членки да се позовават на императивни съображения от общ интерес. Възможно е по принцип държава

¹⁷ Решение от 28 септември 2006 г., Комисия/Нидерландия (C-282/04 и C-283/04, EU:C:2006:608, т. 32 и 33).

¹⁸ Решения от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 172), от 18 декември 2007 г., A (C-101/05, EU:C:2007:804, т. 55), от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen (C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 69), от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия (C-267/09, EU:C:2011:273, т. 42), от 17 октомври 2013 г., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, т. 63), от 10 април 2014 г., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 71), и от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 73 и 74).

¹⁹ Решение от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 81 и 84).

²⁰ Решения от 17 октомври 2013 г., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, т. 59), и от 10 април 2014 г., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 91 и 92).

²¹ Решения от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen (C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 118 и 121), от 10 април 2014 г., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 98), и от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 72).

²² Вж. например решения от 27 януари 2009 г., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, т. 66—70), от 19 ноември 2009 г., Комисия/Италия (C-540/07, EU:C:2009:717, т. 64 и 72—73), и от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия (C-267/09, EU:C:2011:273, т. 46 и 57—58). Вж. още решения от 18 декември 2007 г., A (C-101/05, EU:C:2007:804, т. 60—66), от 10 април 2014 г., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 85—88), и от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 94 и 95). В тези решения се посочва, че запитващата юрисдикция следва да прецени с оглед на конкретните обстоятелства във всеки отделен случай дали ограниченията на свободното движение на капитали са обосновани, по-специално от гледна точка на ефективността на данъчния контрол.

²³ Решение от 18 декември 2007 г., A (C-101/05, EU:C:2007:804, т. 36).

²⁴ Решения от 19 ноември 2009 г., Комисия/Италия (C-540/07, EU:C:2009:717, т. 69), и от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия (C-267/09, EU:C:2011:273, т. 54).

членка да докаже, че ограничение на движението на капитали към или от трети страни е обосновано с оглед на определено съображение, което не може надлежно да обоснове ограничаване на движението на капитали между държави членки²⁵.

В. Анализ

32. В настоящия случай германското правителство изтъква две императивни съображения от общ интерес, за да обоснове ограниченията, които предвижда националното законодателство: насърчаването на достъпни жилища под наем като цел на социалната политика и ефективността на данъчния контрол.

33. Що се отнася до първото основание, Съдът приема мотивите, изведени от социалната политика, за императивни съображения от общ интерес в контекста на свободното движение на капитали между държавите членки. В решение *Jäger* Съдът разглежда мотивите, с които германското правителство обосновава правна уредба в областта на данъка върху наследството, допускаща по-благоприятна оценка на придобит по наследствен път земеделски и горски имот, намиращ се в Германия, в сравнение с оценката на подобен имот, намиращ се в друга държава членка. След като констатира, че по-благоприятното третиране на намиращите се на националната територия имоти представлява ограничение на свободното движение на капитали²⁶, Съдът приема, че социалната функция на земеделските и горските земи, включително запазването на работните места в случаите на наследяване на такива земи, е императивно съображение от общ интерес²⁷. Съдът обаче стига до извода, че това ограничение е необосновано, тъй като нямало доказателства, че преследваната социална цел не заслужава същата защита и в други държави членки²⁸.

34. В решение *Woningstichting Sint Servatius* Съдът разглежда режим на социално жилищно настаняване в Нидерландия, при който компетентният министър отказва да даде разрешение за инвестиция в експериментален проект с местонахождение в Белгия, в близост до границата с Нидерландия. Изискването за предварително разрешение и отказът да се даде такова, се приемат за ограничения на свободното движение на капитали²⁹. Съдът отбелязва, че целта на режима на социално жилищно настаняване е да се осигури достатъчно предлагане на жилища на лица с ниски доходи, пребиваващи в Нидерландия³⁰. Той приема, че изискванията, свързани със социалната жилищна политика, могат да съставляват императивни съображения от общ интерес³¹. Що се отнася до принципа на пропорционалност, изискването за предварително разрешение можело да бъде необходимо и подходящо за постигането на тази цел на жилищната политика³². Съдът обаче критикува разрешителния режим, тъй като той не се основавал на обективни, недискриминационни и предварително известни критерии, които да регламентират

²⁵ Решения от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 170 и 171), и от 18 декември 2007 г., *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, т. 37). В доктрината се отбелязва, че извънобщностният аспект на свободното движение на капитали, по-специално мотивите за обосноваване, е доста по-слабо проучен. Вж. *Snell*, J. Free movement of capital: evolution as a non-linear process. — In: Craig, P and de Búrca G. (eds.). *The Evolution of EU Law*. Oxford University Press, Oxford, 2021, pp. 597—607.

²⁶ Решение от 17 януари 2008 г., *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, т. 35).

²⁷ Пак там, точки 47 и 50.

²⁸ Пак там, точка 52.

²⁹ Решение от 1 октомври 2009 г., *Woningstichting Sint Servatius* (C-567/07, EU:C:2009:593, т. 21—24).

³⁰ Пак там, точка 27.

³¹ Пак там, точка 30.

³² Пак там, точки 32—34.

упражняването на правото на преценка от страна на националните органи. Ограничението на свободното движение на капитали било необосновано, тъй като поставяло като единствено условие проектът да се счита „във връзка с интересите в областта на социалното жилищно настаняване в Нидерландия“³³.

35. В решение *Busley и Cibrián Fernández* Съдът също разглежда прилагането на целите на жилищната политика на държава членка. Германското законодателство предвижда по-благоприятно данъчно третиране за доходите от отдаване под наем на намиращ се в Германия недвижим имот, отколкото за доходите, получени от отдаването под наем на недвижим имот в друга държава членка, което представлява ограничение на свободното движение на капитали³⁴. Съдът приема, че преследваната с националната правна уредба цел на социалната политика, а именно да се насърчи строителството на жилища за отдаване под наем, за да се задоволят нуждите на германското население от такива жилища, може да представлява императивно съображение от общ интерес. Той обаче заключава, че тази национална правна уредба не зачита принципа на пропорционалност, тъй като се прилага за всички категории жилища за отдаване под наем, включително луксозните, а не се насочва към местата в Германия, където е налице остър недостиг на жилища³⁵.

36. От това следва, че по принцип държава членка може да изтъкне цели, свързани със социалната политика, например насърчаване на предлагането на достъпни жилища под наем, като императивни съображения от общ интерес, с които да обоснове ограничение на свободното движение на капитали между държавите членки. В този контекст преамбюлт на Договора за Европейския съюз декларира решимостта на държавите членки да насърчават социалния напредък на своите народи. Съгласно член 3, параграф 3 от него Европейският съюз има за задача по-специално да насърчава социалното сближаване и солидарността между държавите членки. По същия начин член 151 ДФЕС, който е част от дял X относно „Социална[та] политика“, определя осигуряването на подходяща социална закрила като цел на Европейския съюз и на неговите държави членки. Трудно е да си представим как държавите членки биха могли да изпълняват тази задача, без да имат право да провеждат на национално равнище политики за насърчаване на социалното сближаване и солидарността.

37. Впрочем Съдът е постановил, че след като Съюзът преследва икономическа и социална цел, произтичащите от Договора права в областта на свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали трябва да се претеглят спрямо целите на социалната политика, сред които е осигуряването на подходяща социална закрила³⁶. Член 4, параграф 2 ДФЕС посочва, че социалната политика е област на споделена компетентност между Съюза и неговите държави членки. Докато член 9 ДФЕС предвижда, че при определянето и осъществяването на своите политики и дейности Съюзът трябва да осигури адекватно равнище на социална закрила, член 153 ДФЕС посочва, че Съюзът подкрепя и допълва действията на държавите членки за борба срещу социалното изключване.

38. Следователно, изглежда, няма причина държава членка да не може да се позовава на съображения, свързани със социалната политика, за да обоснове ограничение на свободното движение на капитали към и от трети държави. Нищо в тези разпоредби или

³³ Пак там, точки 35—38.

³⁴ Решение от 15 октомври 2009 г., *Busley и Cibrián Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625, т. 26 и 27).

³⁵ Пак там, точки 31 и 32.

³⁶ Вж. решение от 21 декември 2016 г., *AGET Iraklis* (C-201/15, EU:C:2016:972, т. 77), и член 151, първа алинея ДФЕС.

другаде в Договорите обаче не задължава държавите членки да преследват цели на социалната политика в трети държави³⁷. От това следва, че отговорността на публичните органи за осигуряване на социална закрила е насочена основно към населението на Европейския съюз и че те могат да приемат мерки в това отношение.

39. Противно на твърденията на Комисията в писменото ѝ становище, смятам, че правото на Съюза не задължава държавите членки да вземат предвид наличието на достъпни жилища в трети държави, за да обосноват ограничение на свободното движение на капитали между Европейския съюз и трети държави. Степента на правна интеграция между държавите членки и целите на общата им политика, с които се обяснява строгият подход на Съда при преценката обосновани ли са ограниченията на свободното движение на капитали между държавите членки³⁸, не могат автоматично да се пренесат към тази обосновка, когато става въпрос за движение на капитали между държавите членки и трети държави. Както бе посочено в точка 31 от настоящото заключение, това съображение обяснява защо Съдът е приел, че при едни и същи обстоятелства ограничение на свободното движение на капитали към и от трети държави може да бъде обосновано, докато същото ограничение, приложено към движението на капитали между държавите членки, би било необосновано.

40. Този извод не се засяга от факта, че дадена държава членка може да разшири приложното поле на данъчно предимство и по отношение на имоти, намиращи се в държави, които са страни по Споразумението за ЕИП. По този начин тази държава членка просто избягва създаването на ограничение на свободното движение на капитали към и от държавите от ЕИП, в които съгласно Споразумението за ЕИП е постигната по-тясна правна интеграция с Европейския съюз, отколкото в трети държави.

41. По правило запитващата юрисдикция трябва да установи дали националната правна уредба зачита принципа на пропорционалност. В рамките на тази проверка тя следва да потвърди, че държавите членки разполагат с широка свобода на преценка при избора на мерките, с които могат да изпълнят целите на социалната си политика, въпреки че тази свобода на преценка не може да бъде основание за засягане на правата, които частноправните субекти черпят от разпоредбите на Договорите³⁹.

42. Смята се, че ограниченията са подходящи, когато чрез тях може да се постигне преследваната цел от общ интерес, в случая осигуряването на достъпни жилища под наем в Европейския съюз и ЕИП. Запитващата юрисдикция следва да определи въз основа на представените пред нея доказателства дали 10-процентно намаление на основата за изчисляване на размера на данъка върху наследството за имот, който се отдава под наем за жилищни нужди, е в състояние да намали упражнявания върху наследниците натиск да продадат този имот, както и последиците за наличността на недвижими имоти под наем.

43. За да се прецени дали дадено ограничение надхвърля необходимото за постигане на преследваната цел, се поставя въпросът дали по-малко ограничителни мерки ще гарантират постигането на преследваните цели също толкова ефикасно⁴⁰. Макар че това

³⁷ Това не засяга възможността на Европейския съюз да сключва международни споразумения с трети държави, като например търговски споразумения, които могат да преследват различни цели, включително социална закрила и опазване на околната среда.

³⁸ Вж. съдебната практика, цитирана в точки 33—35 от настоящото заключение.

³⁹ Решение от 21 декември 2016 г., AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, т. 81).

⁴⁰ Вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, т. 93).

отново е въпрос, по който ще се произнесе запитващата юрисдикция, ако приложното поле на данъчното предимство беше по-тясно и се ограничаваше до недвижими имоти на стойност под определен праг, изключвайки по този начин луксозните имоти, въздействието на ограничението върху свободното движение на капитали към и от трети държави вероятно би било по-слабо. Подобно ограничение би могло да доведе и до прогресивно нарастване на облагаемата основа, което евентуално би могло да благоприятства предлагането на достъпни жилища под наем.

44. Ето защо предлагам на Съда да приеме, че член 63, параграф 1 ДФЕС допуска национална правна уредба, която за целите на изчисляването на данъка върху наследството определя стойността на недвижим имот, отдаден под наем за жилищни нужди в държава членка или в държава от ЕИП, по по-благоприятен начин от тази на намиращите се в трета държава имоти със същото предназначение, за да насърчи отдаването на достъпни жилища под наем в Европейския съюз и в ЕИП. Запитващата юрисдикция следва да прецени дали тази национална правна уредба е подходяща за постигане на преследваната цел и дали съществуват по-малко ограничителни мерки, които обаче са също толкова ефикасни за постигането на тази цел.

45. Ще се спра и на второто императивно съображение от общ интерес, което германското правителство изтъква, за да обоснове ограничението, а именно ефективността на данъчния контрол.

46. Съдебната практика, към която препраща точка 30 от настоящото заключение, съдържа множество примери, в които Съдът е приел, че ефективността на данъчния контрол обосновава ограничения на свободното движение на капитали към и от трети държави⁴¹. Когато национална правна уредба обуславя предоставянето на данъчно предимство от изпълнението на определени условия и не съществува правна рамка за обмена на информация между държавите членки и трети държави, държавата членка може да се окаже в невъзможност да провери дали са изпълнени условията за получаване на това данъчно предимство.

47. От данните по преписката, с която разполага Съдът по настоящото дело, става ясно, че прилагането на разглежданото данъчно предимство зависи от изпълнението на условието имотът да бъде отдаден под наем за жилищни нужди. Запитващата юрисдикция следва да провери дали е налице правна рамка за обмена на информация между компетентните данъчни органи. Въпреки че спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане не се прилага за данъка върху наследството, германското правителство признава в съдебното заседание, че по силата на член 26 от нея задължението за обмен на информация обхваща всички данъци, събирани от договарящите държави.

48. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да даде отговор по втория аспект на поставения от запитващата юрисдикция въпрос в смисъл, че член 63, параграф 1 ДФЕС не допуска национална правна уредба, която за целите на изчисляването на данъка върху наследството определя стойността на недвижим имот, отдаден под наем за жилищни нужди в държава членка или в държава от ЕИП, по по-благоприятен начин спрямо

⁴¹ Съдът недвусмислено стига до този извод в решение от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия (C-267/09, EU:C:2011:273, т. 53—58). Вж. още решения от 18 декември 2007 г., А (C-101/05, EU:C:2007:804, т. 55—66), и от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 74 и 93—95), където Съдът приема, че ограничението може да бъде обосновано, но оставя запитващата юрисдикция да провери дали това ограничение е обосновано.

намиращите се в трета държава имоти, предназначени за същото ползване, за да гарантира ефективността на данъчния контрол, доколкото съществува правна рамка за обмена на релевантна информация между компетентните данъчни органи.

V. Заключение

49. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия) преюдициален въпрос по следния начин:

„Член 63, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че:

- допуска национална правна уредба, която за целите на изчисляването на данъка върху наследството определя стойността на недвижим имот, отдаден под наем за жилищни нужди в държава членка или в държава от Европейското икономическо пространство, по по-благоприятен начин спрямо стойността на намиращите се в трета държава имоти със същото предназначение, за да се насърчи отдаването на достъпни жилища под наем в Европейския съюз и в Европейското икономическо пространство, при условие че националната правна уредба е подходяща за постигане на преследваната цел и не съществуват по-малко ограничителни мерки, които да са също толкова ефикасни за постигането на тази цел;
- не допуска национална правна уредба, която за целите на изчисляването на данъка върху наследството определя стойността на недвижим имот, отдаден под наем за жилищни нужди в държава членка или в държава от Европейското икономическо пространство, по по-благоприятен начин спрямо стойността на намиращите се в трета държава имоти, предназначени за същото ползване, за да гарантира ефективността на данъчния контрол, доколкото съществува правна рамка за обмена на релевантна информация между компетентните данъчни органи“.