

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

22 април 2010 година *

По дело C-510/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Finanzgericht Дюселдорф (Германия) с акт от 14 ноември 2008 г., постъпил в Съда на 24 ноември 2008 г., в рамките на производство по дело

Vera Mattner

срещу

Finanzamt Velbert,

СЪДЪТ (втори състав),

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

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 февруари 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Finanzamt Velbert, от г-н F.-D. Rilinger и г-жа G. Köhler, в качеството на представители,
- за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 39 ЕО, 43 ЕО, 56 ЕО и 58 ЕО, отнасящи се съответно до свободното движение на работници, свободата на установяване и свободното движение на капитали.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Mattner и Finanzamt Velbert (наричан по-нататък „Finanzamt“) относно изчисляването на данъка върху прехвърлянето, дължим на основание на дарение на застроен имот, разположен в Германия.

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 По смисъла на член 1 от 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):

„1. Без да се засягат следните разпоредби, държавите членки премахват ограниченията относно движението на капитали между лица, които живеят в

държавите членки. За да се улесни прилагането на настоящата директива, движението на капитали се категоризира в съответствие с номенклатурата в приложение I.

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

- 4 Сред движенията на капитали, изброени в приложение I от Директивата, в раздел XI от това приложение се съдържат движенията на капитали за лични цели, които обхващат по-специално даренията.

Национална правна уредба

- 5 Законът за данък върху наследството и данък дарение (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) в редакцията му, публикувана на 27 февруари 1997 г. (BGBl. 1997 I, стр. 378), последно изменена със Закон от 10 октомври 2007 г. (BGBl. 2007 I, стр. 2332), приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „ErbStG“), предвижда следното:

„Член 1: Облагаеми сделки

- (1) Облагат се с данък върху наследствата (или даренията)

1. прехвърлянията в случай на смърт;

2. даренията между живи;

3. [...]

(2) Освен ако не е предвидено друго, правилата на настоящия закон относно прехвърлянето на имущество в случай на смърт се прилагат и за даренията [...]

Член 2: Лично данъчно задължение

(1) Задължението за заплащане на данъка се прилага:

1. в случаите, посочени в член 1, параграф 1, точки 1—3, за цялото наследствено имущество, когато починалият, към датата на смъртта си, дарителят, към датата, когато е извършил дарението, или правоприменикът, към датата на възникване на данъчното задължение, са местни лица.

За местни лица се считат:

- а) физическите лица, чието местожителство или обичайно пребиваване е на националната територия;
- б) германските граждани, които не са пребивавали непрекъснато повече от пет години в чужбина, без да имат местожителство в Германия.

[...]

- 3. Във всички останали случаи за прехвърлените имоти, представляващи имущество в страна по смисъла на член 121 от Закона за оценката (Bewertungsgesetz, наричан по-нататък „BewG“).

[...]

Член 14: Отчитане на предходни прехвърляния

В случай на прехвърляне на няколко имущества от едно и също лице в рамките на десет години, те се сумират, като към последния прехвърлен имот се прибавя

стойността на по-рано прехвърлените имоти. Дължимият върху общата сума данък върху прехвърлянето се намалява с данъците, които са се дължали за по-рано прехвърлените имоти в съответствие с личното положение на бенефициера и въз основа на разпоредбите, приложими към датата на последното прехвърляне на имоти. Вместо посочените във второто изречение данъци, от данъка върху прехвърлянето се приспадат, доколкото са по-високи, действително дължимите за по-рано прехвърлените и сумирани имоти данъци. [...]

Член 15: Данъчни класове

(1) В зависимост от личните отношения между бенефициера и починалото лице или дарителя трябва да се разграничават следните три данъчни класа:

Данъчен клас I:

1. [...]

2. децата и децата на съпруга [...]

[...]

Член 16: Данъчни облекчения

(1) В предвидените в член 2, параграф 1, точка 1 случаи се освобождават прехвърлянията на имоти:

1. [...]

2. на децата по смисъла на клас I, точка 2, в размер на 205 000 EUR.

(2) Размерът на предвиденото в параграф 1 облекчение се заменя със сумата от 1 100 EUR в предвидените от член 2, параграф 1, точка 3 случаи.

[...]

Член 19: Данъчни ставки

1. Към данъците се прилагат следните ставки:

Стойност на прехвърления облагаем имот	Процент за данъчен клас I [...] [...]
До 52 000 EUR включително	7 [...] [...]
До 256 000 EUR включително	11 [...] [...]

[...]“.

- 6 Член 121 от BewG, в редакцията му публикувана на 1 февруари 1991 г. (BGBl. 1991 I, стр. 230), последно изменен със Закон от 13 декември 2006 г. (BGBl. 2006 I, стр. 2378), озаглавен „Имуществено в страната“, гласи:

„Имуществото в страната включва:

[...]

2. недвижимото имущество в Германия;

[...]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 7 Със заверен акт от 23 май 2007 г. г-жа Mattner, германска гражданка, пребиваваща в Нидерландия от повече от 35 години, придобива по дарение, извършено в нейна полза от майка ѝ, също германска гражданка, пребиваваща в Нидерландия от повече от 50 години, застроен имот, разположен в Дюселдорф (Германия), на стойност 255 000 EUR.
- 8 С акт за установяване на данъчно задължение от 24 януари 2008 г. Finanzamt иска от г-жа Mattner на основание на полученото от нея дарение данък върху прехвърлянето в размер на 27 929 EUR. Тази сума е получена чрез приспадане на облекчение в размер на 1 100 EUR от стойността на имота и чрез облагане на така получената облагаема основа със ставка от 11 %.
- 9 С решение от 23 май 2008 г. Finanzamt отхвърля административната жалба на г-жа Mattner срещу посочения акт за установяване на данъчно задължение.

- 10 Г-жа Mattner подава пред Finanzgericht Düsseldorf жалба, с която иска да ѝ бъде предоставено облекчение от 205 000 EUR, предвидено за даренията в полза на деца, в случаите когато към датата на извършване на дарението дарителят или бенефициерът пребивават на националната територия.
- 11 Запитващата юрисдикция счита, че член 16, параграф 2 от ErbStG ограничава свободното движение на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, тъй като размерът на въпросното данъчно облекчение зависи от местопребиването на дарителя или на надарения. Така по делото, с което е сезирана тази юрисдикция, ако г-жа Mattner или майка ѝ пребиваваха в Германия, първата можеше да претендира за предвиденото в член 16, параграф 1, точка 2 облекчение от 205 000 EUR, което щеше да има за последица свеждането на облагаемата основа едва до 50 000 EUR и предвид приложимата съгласно член 19, параграф 1 от ErbStG ставка от 7 % дължимият данък би възлизал на 3 500 EUR вместо на 27 929 EUR.
- 12 Посочената юрисдикция не е убедена, че това ограничение на свободното движение на капитали е обосновано, тъй като според нея положението на неограничено данъчнозадължено в Германия лице, на което е прехвърлен безвъзмездно разположен на националната територия имот, и положението на лице, което е ограничено данъчнозадължено в същата държава членка, и което се ползва от същото безвъзмездно прехвърляне, са обективно сходни.
- 13 В това отношение запитващата юрисдикция посочва, че Bundesfinanzhof с решение от 21 септември 2005 г. наистина е приел, че по принцип са налице толкова големи различия между данъчнозадължените лица, които подлежат на неограничено или на ограничено облагане с данък върху наследството, че националният законодател не е длъжен да третира тези две категории данъчнозадължени лица по еднакъв начин при предоставянето на облекченията, от които тези лица се ползват в лично качество. Всъщност, докато първите се облагат с данък върху наследството върху цялото прехвърлено имущество, данъчното облагане

на вторите се отнася само до „имуществото в страната“ по смисъла на член 121 от BewG. Следователно облагаемата основа, към която трябва да се приложи облекчението, по принцип се различава съществено в зависимост от това дали данъчното облагане е ограничено или неограничено.

- 14 Запитващата юрисдикция обаче се съмнява, че тези съображения са приложими към данъка върху даренията (наричан по-нататък „данък върху даренията“), след като в такъв случай само дарените имоти се облагат с данъка и следователно облагаемата основа не се различава според това дали данъчнозадължените лица подлежат на ограничено или на неограничено данъчно облагане. Тази юрисдикция счита, че различното третиране на данъчнозадължените лица в зависимост от това дали подлежат на ограничено или на неограничено данъчно облагане изглежда също не може да бъде оправдано с императивно съображение от общ интерес.
- 15 Освен това запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 16, параграф 2 от ErbStG е съвместим с членове 39 ЕО и 43 ЕО, при положение че последиците на данъчното законодателство в областта на даренията са част от съображенията, които даден гражданин на държава членка може да вземе предвид, за да реши да се ползва от признатата му от Договора за ЕО свобода.
- 16 При тези условия Finanzgericht Düsseldorf решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове 39 ЕО и 43 ЕО, както и член 56 ЕО във връзка с член 58 ЕО, да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба на държава членка относно облагането с данък върху даренията, съгласно която при придобиване от чуждестранно лице чрез дарение на недвижим имот с местонахождение на национална територия на чуждестранното лице се предоставя облекчение в размер само на 1 100 EUR, при положение че при дарение на същия недвижим имот би било предоставено облекчение в размер на 205 000 EUR, ако

към момента на осъществяване на дарението дарителят или бенефициерът пребиваваха в съответната държава членка?“

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 39 ЕО, 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка като разглежданата по главното производство, съгласно която при изчисляването на данъка върху даренията приложимото към облагаемата основа облекчение в случай на дарение на недвижим имот, разположен на територията на тази държава, е по-малко, когато към датата на извършване на дарението дарителят и надареният пребивават в друга държава членка, от облекчението, което би било приложимо, ако към същата дата поне един от тях пребиваваше в първата държава членка.
- 18 Според постоянната съдебна практика член 56, параграф 1 ЕО забранява по общ начин ограниченията върху движението на капитали между държавите членки (Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 37, Решение от 11 септември 2008 г. по дело Arens-Sikken, C-43/07, Сборник, стр. I-6887, точка 28 и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block, C-67/08, Сборник, стр. I-883, точка 18).
- 19 Поради това че в Договора липсва определение на понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, Съдът по-рано е признал указателния характер на номенклатурата, съдържаща се в приложение I към Директива 88/361, макар тя да е приета на основание член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕИО (понастоящем член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕО, отменени с Договора от Амстердам), тъй като съгласно въведението на това приложение съдържащият се в него списък няма изчерпателен характер (вж. по-специално Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 39, както и 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). Даренията обаче

са включени в раздел XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“ (Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche, C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 24).

- 20 Подобно на данъка върху наследствата, които представляват прехвърляне на едно или повече лица на имущество, оставено от починалото лице и които също попадат в раздел XI от посоченото приложение (вж. по-специално Решение от 17 януари 2008 г. по дело Jäger, C-256/06, Сборник, стр. I-123, точка 25, Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 39, Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 30, Решение по дело Block, посочено по-горе, точка 20, както и Решение от 15 октомври 2009 г. по дело Busley и Cibrian Fernandez, C-35/08, Сборник, стр. I-9807, точка 18), данъчното третиране на даренията, независимо дали са направени в пари, в движимо или в недвижимо имущество, попада в приложното поле на разпоредбите на Договора относно движението на капитали, с изключение на случаите, в които съставните им елементи са в границите само на една държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело Persche, посочено по-горе, точка 27).
- 21 Положение, при което пребиваващо в Нидерландия лице дарява на лице, което също пребивава в тази държава членка, недвижим имот, разположен в Германия, не може да се счита за чисто вътрешно положение.
- 22 Следователно разглежданото по главното производство дарение представлява операция, свързана с движение на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО.
- 23 При тези обстоятелства, тъй като в акта за преюдициално запитване не се съдържа нито един елемент, който може да свърже спора по главното производство със свободното движение на работници или със свободата на установяване, не е необходимо да се разглежда приложимостта на членове 39 ЕО и 43 ЕО (вж. в този смисъл Решение по дело Busley и Cibrian Fernandez, посочено по-горе, точка 19).

- 24 Следователно най-напред трябва да се разгледа, както изтъкват г-жа Mattner в главното производство и Комисията на Европейските общности в писменото си становище пред Съда, дали национална правна уредба като разглежданата по главното производство представлява ограничение на движението на капитали.
- 25 В това отношение от практиката на Съда относно наследствата е видно, че национални разпоредби за определяне на стойността на недвижим имот за целите на изчисляване на размера на дължимия данък в случай на придобиване чрез дарение могат не само да бъдат от такова естество, че да откажат купувач от покупката на недвижими имоти в съответната държава членка, но могат и да доведат до намаляване на стойността на дарението на лице, местно за държава членка, различна от тази, на територията на която се намират споменатите имоти (вж. в този смисъл Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 30, Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 43, както и Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 36).
- 26 Що се отнася до даренията, пак от съдебната практика следва, че към мерките, забранени с член 56, параграф 1 ЕО, поради това че представляват ограничения на движенията на капитали, спадат и тези, които водят до намаляване на стойността на дарението на лице, местно за държава членка, различна от тази на чиято територия се намират съответните имоти и която облага дарението на тези имоти (вж. по аналогия Решение по дело van Hilten-van der Heijden, посочено по-горе, точка 44, Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 31, Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 44, Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 37, както и Решение по дело Block, посочено по-горе, точка 24).
- 27 В настоящия случай, доколкото национални разпоредби като разглежданите по главното производство предвиждат, че дарение, включващо недвижим имот, намиращ се на територията на Федерална република Германия, се ползва с приложено към облагаемата основа облекчение в по-малък размер, когато дарителят и надареният пребивават в друга държава членка, от облекчението, което би било приложимо, ако единият от двамата пребиваваше на германска територия, като по този начин водят до това, че първата категория дарения се облагат с данък върху даренията в размер, по-голям от предвидения за втората категория дарения, тези разпоредби водят до ограничение на движенията на капитали,

като намаляват стойността на дарението, включващо такъв имот (вж. по аналогия Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 45).

- 28 Всъщност, след като посочените разпоредби поставят прилагането на облекчение към облагаемата основа на съответния недвижим имот в зависимост от мястото на пребиваване на дарителя и на надарения към момента извършване на дарението, то по-голямата данъчна тежест, обременяваща дарението между чуждестранни лица, представлява ограничение върху свободното движение на капитали (вж. по аналогия Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 46).
- 29 По-нататък следва да се разгледа дали така установеното ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано от гледна точка на разпоредбите на Договора.
- 30 Finanzamt и германското правителство изтъкват по същество, че дарение, извършено между дарител и надарен — чуждестранни лица, и дарение, в което участва местно лице, независимо дали е дарител или надарен, представляват обективно различни положения. Всъщност, докато при първото положение дарителят подлежал в Германия на ограничено данъчно облагане единствено относно разположените в тази държава членка недвижими имоти, при второто положение той подлежал на неограничено данъчно облагане относно цялото наследствено имущество, независимо от местоположението на имотите. Съгласно Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225) такова различно третиране не представлява дискриминация по смисъла на членове 56 ЕО и 58 ЕО, щом като държавата членка, на чиято територия възниква неограничено данъчно задължение, по принцип следва да прецени всички индивидуални характеристики на данъчнозадълженото лице.
- 31 В това отношение е важно да се припомни, че по смисъла на член 58, параграф 1, буква а) ЕО разпоредбите на член 56 ЕО „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“.

- 32 Тази разпоредба на член 58 ЕО, доколкото представлява дерогация от основния принцип за свободно движение на капитали, трябва да бъде предмет на стриктно тълкуване. Следователно тази разпоредба не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребивават, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (вж. Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 40, Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 57, както и Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 51).
- 33 Всъщност самата дерогация, предвидена в член 58, параграф 1, буква а) ЕО, е ограничена 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 56“.
- 34 Следователно трябва да се направи разграничение между неравното третиране, позволено съгласно член 58, параграф 1, буква а) ЕО, и произволната дискриминация, забранена по силата на параграф 3 от същия член. От съдебната практика обаче произтича, че за да може национално данъчно законодателство като това в главното производство — което за целите на изчисляване на данъка върху даренията разграничава размера на облекчението, приложимо към облагаемата основа на недвижим имот, намиращ се в съответната държава членка, в зависимост от това дали дарителят или надареният пребивава в тази държава членка или и двамата пребивават в друга държава членка — да се счита за съвместимо 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 оправдано с императивно съображение от общ интерес. Освен това, за да бъде оправдано, различното третиране на тези две категории дарения не трябва да надхвърля необходимото за постигане на целта, преследвана от разглежданата правна уредба (вж. Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 29, Решение по дело Eckelkamp

и др., посочено по-горе, точки 58 и 59, както и Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точки 52 и 53).

35 В това отношение следва да се констатира, че обратно на твърденията на Finanzamt и германското правителство, това различно третиране не може да бъде оправдано с мотива, че се отнася до обективно различни положения.

36 Всъщност от предоставената на Съда преписка е видно, че в приложение на ErbStG размерът на данъка върху даренията относно разположен в Германия недвижим имот се изчислява в зависимост едновременно от стойността на недвижимия имот и евентуалната родствена връзка между дарителя и надарения. Нито един от тези два критерия обаче не зависи от мястото на пребиваване на дарителя или на надарения. Следователно, що се отнася до размера на данъка върху даренията, дължим за разположен в Германия недвижим имот, предмет на дарение, не може да съществува никаква обективна разлика, която да обосновава неравно данъчно третиране съответно между положението на лица, нито едно от които не пребивава в тази държава членка, и положението, при което поне едно от лицата пребивава в посочената държава. Следователно положението на г-жа Mattner е сравнимо с това на всеки надарен, който чрез дарение придобива недвижим имот в Германия от лице, пребиваващо на германска територия, с което се намира в родствена връзка, както и с това на надарен, пребиваващ на тази територия, който придобива такъв имот от лице, което не пребивава на тази територия (вж. в този смисъл Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 44, Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 61, както и Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 55).

37 За целите на събиране на данъка върху даренията относно разположени в Германия недвижими имоти германската правна уредба по принцип счита за данъчнозадължени лица както бенефициера на дарение, извършено между чуждестранни лица, така и бенефициера на дарение, в което участва поне едно местно лице. Само по отношение на приложимото към облагаемата основа облекчение тази правна уредба третира различно, за целите на изчисляването на данъка върху даренията относно разположени в Германия недвижими имоти, даренията, извършени между чуждестранни лица, и даренията, в които участва

местно лице. За сметка на това, предвиденото в членове 15 и 19 от ErbStG определяне на класа и на данъчната ставка, се извършва по едни и същи правила за двете категории дарения (вж. по аналогия Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 62, както и Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 56).

38 При положение че за целите на данъчното облагане на недвижим имот, придобит чрез дарение и разположен в съответната държава членка, дадена национална правна уредба поставя на една и съща плоскост, от една страна, надарените чуждестранни лица, които са придобили този имот от дарител чуждестранно лице, и от друга страна, надарените чуждестранни или местни лица, придобили такъв имот от дарител местно лице, както и надарените местни лица, придобили същия този имот от дарител чуждестранно лице, то тази уредба не може, без да наруши изискванията на правото на Съюза, да третира тези надарени лица различно в рамките на същото данъчно облагане, що се отнася до прилагането на облекчение към облагаемата основа на този недвижим имот. Като третира еднакво, с изключение на размера на облекчението, от което може да се ползва надареното лице, даренията, извършени в полза на тези две категории лица, националният законодател всъщност приема, че с оглед на особеностите и условията на събиране на данъка върху даренията между тези категории лица не съществува никаква обективна разлика в положението, която може да обоснове разлика в третирането (вж. по аналогия Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 63, както и Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 57).

39 Накрая, следва да се установи дали ограничението на движението на капитали, което произтича от правна уредба като разглежданата по главното производство, може да бъде обективно обосновано с императивно съображение от общ интерес.

40 На първо място, Finanzamt поддържа, че ако ErbStG предвиждаше в дело като това по главното производство прилагането на еднакво облекчение за даренията между чуждестранни лица и даренията, в които участва местно лице, г-жа Mattner щеше да може благодарение на същите данъчни предимства в държавата членка по пребиваване, в която подлежи на неограничено данъчно облагане, да се ползва от кумулиране на облекченията.

- 41 В това отношение следва да се припомни, че Съдът вече е посочил в рамките на своята практика относно свободното движение на капитали и относно данъците върху наследството, че гражданин на държава членка не може да бъде лишен от възможността да се позове на разпоредби на Договора на основание, че се ползва от данъчни предимства, законно предвидени от действащите норми в държава членка, различна от тази, в която той пребивава (Решение от 11 декември 2003 г. по дело *Barbier*, Recueil, стр. I-15013, точка 71, както и Решение по дело *Eckelkamp* и др., посочено по-горе, точка 66).
- 42 Във всички случаи, за да обоснове ограничение върху свободното движение на капитали, произтичащо от нейната собствена правна уредба, държавата членка, на чиято територия е разположен недвижимият имот, предмет на дарението, не може да се позовава на възможността, независимо от нейната воля, надареният да се ползва от подобно облекчение, отпуснато от друга държава членка, като тази, в която пребивават дарителят и надареният към датата на дарението, което би могло да компенсира изцяло или отчасти вредите, претърпени от последния поради намаления размер на облекчението, приложено при изчисляването на дължимия в първата държава членка данък върху даренията (вж. по аналогия Решение по дело *Eckelkamp* и др., посочено по-горе, точка 68, както и Решение по дело *Arens-Sikken*, посочено по-горе, точка 65).
- 43 Всъщност държава членка не може да се позовава на съществуването на предимство, предоставено едностранно от друга държава членка, в конкретния случай държавата членка, в която пребивават дарителят и надареният, за да се отклони от задълженията си по Договора, по-специално на основание на неговите разпоредби относно свободното движение на капитали (вж. Решение по дело *Eckelkamp* и др., посочено по-горе, точка 69 и Решение по дело *Arens-Sikken*, посочено по-горе, точка 66).
- 44 Това е така на още по-силно основание, ако, както посочва в съдебното заседание германското правителство, държавата членка, в която пребивават дарителят и надареният, прилага данъчно облекчение в по-малък размер от предоставеното от държавата членка, на чиято територия е разположен недвижимият имот, предмет на дарението, или определя по-висока стойност на този имот от определената от последната държава.

- 45 Впрочем от предоставената на Съда преписка по делото следва, че при изчисляването на данъка върху даренията разглежданата по главното производство национална правна уредба чисто и просто изключва данъчно облекчение в пълен размер, когато дарителят и надареният не пребивават в държавата членка, на чиято територия е разположен имотът, предмет на дарението, без да отчита евентуалното предоставяне на подобно облекчение в друга държава членка, като тази в която пребивават дарителят и надареният, нито начина на определяне на стойността на този имот в последната държава членка.
- 46 На второ място, Finanzamt и германското правителство изтъкват, че като третира по същество по еднакъв начин наследствата и даренията, разглежданата по главното производство национална правна уредба има за цел да избегне възможността съответните лица да имат възможност да заобиколят данъчните разпоредби относно наследствата чрез извършването на няколко едновременно дарения или чрез прехвърлянето на цялото имущество на определено лице посредством няколко последователни, отдалечени във времето дарения. Такъв бил по-специално предметът на разпоредбите на член 14 от ErbStG, които по същество предвиждат, че даренията, извършени между едни и същи лица в рамките на период от десет години, трябва да бъдат сумирани за целите на прилагане на данъка върху наследствата и върху даренията.
- 47 Следователно Finanzamt и германското правителство поддържат, че дори да се признава в настоящия случай, че дарението се отнася само до един-единствен недвижим имот, посочената правна уредба може законосъобразно да се основе, при определянето на приложимото към дарението между чуждестранни лица облекчение, на принципа, че дарителката все още разполага в държавата членка по своето пребиваване или в други държави с активи, които е прехвърлила по същото време на г-жа Mattner или които би могла да ѝ прехвърли впоследствие, без те да могат да бъдат обложени с данък върху даренията в Германия. Нищо обаче не обосновавало държава членка като Федерална република Германия, която изтъква правото си на данъчно облагане само по отношение на някои отделни активи, да предостави облекчение съобразено с прехвърлянето на цялото имущество. Следователно не тази държава членка, а държавата членка, в която пребивават дарителката и г-жа Mattner, трябвало да вземе предвид в рамките на неограниченото данъчно облагане личното положение на последната.

- 48 В това отношение от представената на Съда преписка по делото не следва, че в настоящия случай г-жа Mattner е получила като дарение през десетте години, предшествващи разглежданото по главното производство дарение, други имоти от същия дарител, така че рискът от заобикаляне, който би бил налице, ако съществуваша предходни или дори едновременни дарения между същите страни, изглежда чисто хипотетичен и следователно не може в дело като разглежданото по главното производство да обоснове ограничаване на приложимото към облагаемата основа облекчение.
- 49 Освен това, що се отнася до възможността за следващи дарения, следва да се констатира, че макар наистина държавата членка, на чиято територия е разположен недвижим имот, предмет на дарение, да има право да се увери, че данъчните разпоредби в областта на наследствата не са заобиколени от отделните дарения между едни и същи лица, твърденият в настоящия случай риск от заобикаляне, що се отнася до даренията между лица, които не пребивават в тази държава членка, съществува точно в същата степен относно даренията, в които участва местно лице.
- 50 В това отношение обаче следва да се отбележи, че член 14 от ErbStG, който има за цел да попречи на такива отделни дарения, като за целите на изчисляване на дължимите данъци сумира извършените в рамките на период от десет години дарения, не предвижда, що се отнася до даренията, в които участва местно лице, прилагането на облекчение в намален размер, а най-много това, че предвиденото за тези дарения данъчно облекчение в пълен размер се прилага само веднъж към облагаемата основа, получена от сумирането на съответните дарения.
- 51 От това следва, че прилагането на облекчение в намален размер, като предвиденото от разглежданата по главното производство правна уредба, когато дарението се извършва между лица, които не пребивават в държавата членка, на чиято територия е разположен имотът, предмет на дарението, не може да се счита за подходящо средство за постигане на преследваната от тази правна уредба цел.

- 52 На трето място, в съдебното заседание германското правителство посочва необходимостта от запазване на съгласуваността на германската данъчна система, като в това отношение изтъква, че е логично данъчното предимство, произтичащо от прилагането на облекчение в пълен размер към облагаемата основа на дарение, да се отнася само до неограничено данъчнозадължените лица в държавата членка, на чиято територия е разположен имотът, предмет на дарението, след като този режим, доколкото налага облагането на притежаваното от данъчнозадълженото лице имущество в световен мащаб, като цяло е по-неблагоприятен от режима, приложим към данъчнозадължените лица, подлежащи на ограничено данъчно облагане в същата тази държава.
- 53 В това отношение трябва да се припомни, че от практиката на Съда наистина следва, че необходимостта от запазване на съгласуваността на дадена данъчна система може да обоснове ограничение върху упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора. Все пак, за да може да се допусне такава обосновка, е необходимо да се установи наличието на пряка връзка между предоставянето на въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 42, както и Решение от 17 септември 2009 г. по дело Glaxo Wellcome, C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точки 77 и 78).
- 54 В настоящия случай обаче е достатъчно да се констатира, че данъчното предимство, което произтича в държавата членка, на чиято територия е разположен имотът, предмет на дарението, от прилагането към облагаемата основа на облекчение в пълен размер, когато в това дарение участва поне едно местно за тази държава лице, не е компенсирано в тази държава с никакво определено данъчно задължение на основание на данъка върху наследствата.
- 55 От това следва, че разглежданата по главното производство правна уредба не може да бъде обоснована с необходимостта от запазване на съгласуваността на германската данъчна система.
- 56 Следователно на поставения въпрос трябва да се отговори, че разпоредбата на член 56 ЕО във връзка с член 58 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска

правна уредба на държава членка като разглежданата по главното производство, съгласно която при изчисляването на данъка върху даренията приложимото към облагаемата основа облекчение в случай на дарение на недвижим имот, разположен на територията на тази държава, е по-малко, когато към датата на извършване на дарението дарителят и надареният пребивават в друга държава членка, от облекчението, което би било приложимо, ако към същата дата поне един от тях пребиваваше в първата държава членка.

По съдебните разноски

- ⁵⁷ С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Разпоредбата на член 56 ЕО във връзка с член 58 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата по главното производство, съгласно която при изчисляването на данъка върху даренията приложимото към облагаемата основа облекчение в случай на дарение на недвижим имот, разположен на територията на тази

държава, е по-малко, когато към датата на извършване на дарението дарителят и надареният пребивават в друга държава членка, от облекчението, което би било приложимо, ако към същата дата поне един от тях пребиваваше в първата държава членка.

Подписи