



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

17 октомври 2013 година *

„Свободно движение на капитали — Членове 56—58 ЕО — Данъци върху наследствата — Наследодател и наследник с местопребиваване в трета страна — Наследствена маса — Недвижим имот, намиращ се в държава членка — Право на данъчно облекчение върху облагаемата основа — Различно третиране на местните и на чуждестранните лица“

По дело C-181/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Düsseldorf (Германия) с акт от 2 април 2012 г., постъпил в Съда на 18 април 2012 г., в рамките на производство по дело

Yvon Welte

срещу

Finanzamt Velbert,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н М. Pešič, председател на състав, г-н С. G. Fernlund, г-н А. Ó Caoimh (докладчик), г-жа С. Toader и г-н Е. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: г-н Р. Mengozzi,

секретар: г-жа С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 март 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Welte, от М. Duffner, Rechtsanwalt,

— за Finanzamt Velbert, от г-н А. Ludwig, в качеството на представител,

— за германското правителство, от г-жа А. Wiedmann и г-н Т. Henze, в качеството на представители,

— за белгийското правителство, от г-жа М. Jacobs и г-н J.-C. Halleux, в качеството на представители, подпомагани от А. Lepière, avocate,

— за Европейската комисия, от г-н W. Mölls и г-н W. Roels, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 юни 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 56 ЕО и 58 ЕО.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Welte, вдовец на починала в Швейцария швейцарска гражданка, и Finanzamt Velbert (наричана по-нататък „Finanzamt“) във връзка с изчисляването на данъка върху наследството за намиращ се в Германия застроен поземлен имот, собственик на който е била наследодателката.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно 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 видовете движение на капитали, изброени в приложение I към Директива 88/361, в раздел I са посочени „Преки инвестиции“, в раздел II — „Инвестиции в недвижими имоти (невключени в раздел I)“, а в раздел XI — „Движения на капитали за лични цели“, в които са включени по-специално наследствата по закон и по завещание.

Германското право

- 5 Законът за данък върху наследствата и данък дарение (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) в редакцията му от 27 февруари 1997 г. (BGBl. 1997 I, стр. 378), изменен с член 1 от Закона за реформата на данъка върху наследствата и правилата за оценяване (Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) от 24 декември 2008 г. (BGBl. 2008 I, стр. 3018, наричан по-нататък „ErbStG“), съдържа следните разпоредби:

„Член 1:

Предмет на данъчно облагане

(1) С данък върху наследствата (или даренията) се облагат:

1. придобиванията по случай на смърт;

2. даренията между живи;

3. [...]

Член 2:

Лично данъчно задължение

(1) 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 наследодателят към момента на смъртта си, съответно дарителят към момента на извършване на дарението или наследникът, съответно приобретателят към момента на данъчното събитие е местно лице.

Местни лица са:

- a) физическите лица с постоянно или обичайно местопребиваване на територията на страната;
- b) германските граждани, които не са пребивавали трайно в чужбина повече от пет години, без да имат постоянно местопребиваване на територията на страната.

[...]

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

[...]

Член 3:

Придобиване по случай на смърт

(1) Придобиване по случай на смърт е:

1. наследяването [...]

[...]

Член 15:

Данъчни класове

(1) 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;

[...]

Член 16:

Данъчни облекчения

(1) В случаите по член 2, параграф 1, точка 1 не се облага имуществото, придобито:

1. от съпруга или съпругата — до размер на 500 000 EUR [...]

[...]

(2) В случаите по член 2, параграф 1, точка 3 вместо данъчното облекчение по параграф 1 се прилага данъчно облекчение от 2 000 EUR.

[...]

Член 19:

Данъчна ставка

(1) Данъкът върху наследствата има следните ставки:

Облагаема стойност на придобиваното имущество (член 10) До (в евро)	Процент по данъчни класове		
	I	II	III
75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30

[...]“.

- 6 Член 121 от BewG, изменен с член 2 от Закона за реформата на данъка върху наследствата и правилата за оценяване от 24 декември 2008 г., е озаглавен „Имущество в страната“ и предвижда:

„Имущество в страната са:

[...]

2. недвижимите имоти на територията на страната;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 7 Г-жа Welte-Schenkel, която е родена в Германия, но след брака си с швейцарския гражданин г-н Welte получава швейцарско гражданство, умира на 27 март 2009 г. в Швейцария, където е живяла със съпруга си. Той е нейният единствен наследник.

- 8 Наследодателката е била собственик на поземлен имот в Дюселдорф (Германия), стойността на който към датата на нейната смърт е определена от Finanzamt Düsseldorf-Süd на 329 200 EUR. Видно от представените на Съда материали по делото, става дума за имота, в който се е намирала къщата на родителите ѝ, която тя наследява при смъртта на майка си. Притежавала е също така сметки в две банки в Германия, сумите по които възлизат общо на 33 689,72 EUR. Освен това е имала сметки в швейцарски банки, сумите по които, преизчислени в евро, възлизат общо на 169 508,04 EUR.
- 9 С данъчен акт от 31 октомври 2011 г. Finanzamt определя дължимия от г-н Welte данък върху наследството на 41 450 EUR. Тази сума е получена, като облагаемата основа, в която е включена само стойността на недвижимия имот в Дюселдорф и от която е приспадната фиксирана сума от 10 300 EUR за разноси във връзка с наследяването, е намалена с 2 000 EUR — размера на данъчното облекчение по член 16, параграф 2 ErbStG при наследяване между чуждестранни лица.
- 10 С решение от 23 януари 2012 г. Finanzamt отхвърля подадената по административен ред жалба на г-н Welte, с която същият иска да ползва данъчното облекчение в размер на 500 000 EUR, предвидено в член 16, параграф 1 ErbStG в полза на съпруга или съпругата, когато поне единият измежду наследодателя и наследника е местно лице.
- 11 Г-н Welte обжалва това решение пред Finanzgericht Düsseldorf, като поддържа, че неравното третиране на местните и на чуждестранните лица при облагането им с данък върху наследството нарушава свободното движение на капитали, гарантирано от Договора за ЕО.
- 12 Според запитващата юрисдикция е съмнително дали член 16, параграф 2 ErbStG е съвместим с член 56, параграф 1 ЕО и член 58 ЕО. Всъщност съгласно първата от тези разпоредби като ограничено данъчнозадължено лице при наследяването г-н Welte има право на данъчно облекчение само в размер на 2 000 EUR. Ако обаче той или наследодателката бяха местни лица за Германия към момента на смъртта ѝ, г-н Welte щеше да ползва предвиденото в член 16, параграф 1 ErbStG данъчно облекчение в размер на 500 000 EUR и съответно нямаше да дължи данък върху наследството.
- 13 Запитващата юрисдикция отбелязва, че в Решение от 22 април 2010 г. по дело Mattner (C-510/08, Сборник, стр. I-3553, точка 56) Съдът е постановил, че членове 56 ЕО и 58 ЕО не допускат разпоредба като член 16, параграф 2 ErbStG, съгласно която данъчното облекчение при даряване на находящ се в страната недвижим имот е с по-нисък размер, когато дарителят и получателят на дарението са с местопребиваване в друга държава членка към момента на извършване на дарението, отколкото когато към този момент поне единият от тях е с местопребиваване в страната.
- 14 Тази юрисдикция обаче отбелязва, че настоящият спор се различава в два аспекта от спора, във връзка с който Съдът постановява Решение по дело Mattner, посочено по-горе. От една страна, към момента на откриване на наследството наследодателката и г-н Welte са имали местопребиваване не в държава — членка на Европейския съюз, а в трета държава. От друга страна, наследеното от г-н Welte имущество включва не само недвижимия имот на наследодателката, но и суми по сметки в германски и швейцарски банки. Ето защо според тази юрисдикция може би е обосновано на г-н Welte да не се предоставя данъчно облекчение в размер на 500 000 EUR, а само в размер на 2 000 EUR, след като се облага само част от наследствената маса, намираща се в Германия.
- 15 Все пак запитващата юрисдикция се съмнява дали подобни съображения могат да обосноват констатираното в главното производство неравно третиране на местните и на чуждестранните лица, като по този въпрос тя сочи Решение от 18 декември 2007 г. по дело A (C-101/05, Сборник, стр. I-11531) и Решение по дело Mattner, посочено по-горе. По-конкретно тя счита, че

да се предостави на г-н Welte само данъчно облекчение от 2 000 EUR, би надхвърлило необходимото за установяването на равно третиране на местните и чуждестранните лица. Възщност в случая недвижимият имот в Дюселдорф, който представлява облагаемата в Германия наследствена маса, е оценен на 329 200 EUR — сума, която възлиза на почти 62 % от общата стойност на наследственото имущество, оценявано на 532 397,76 EUR. Обстоятелството, че почти 38 % от стойността на наследството остава необложена, според запитващата юрисдикция трудно може да обоснове прилагането на данъчно облекчение от 2 000 EUR вместо от 500 000 EUR.

- 16 При тези обстоятелства Finanzgericht Düsseldorf решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове 56 [ЕО] и 58 [ЕО] да се тълкуват в смисъл, че не допускат вътрешна правна уредба на държава членка относно данъка върху наследствата, съгласно която, когато чуждестранно лице придобива по наследство от чуждестранен наследодател недвижим имот с местонахождение на територията на страната, данъчното облекчение е само 2 000 EUR, а същевременно, когато към момента на откриване на наследството наследодателят или наследникът е имал местопребиваване в тази държава членка, данъчното облекчение е 500 000 EUR?“.

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която при наследяване на недвижим имот, намиращ се на територията на тази държава, данъчното облекчение върху облагаемата основа е по-малко, когато — както в случая в главното производство — към момента на смъртта наследодателят и наследникът са имали местопребиваване в трета страна като Конфедерация Швейцария, отколкото когато към същия момент поне единият от тях е имал местопребиваване в тази държава членка.
- 18 Член 56, параграф 1 ЕО забранява общо всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни.
- 19 Тъй като в Договора липсва определение на понятието „движение на капитали“, Съдът е признал указателния характер на номенклатурата в приложение I към Директива 88/361, като се има предвид, че съгласно въведението към това приложение списъкът, който то съдържа, 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 и Решение от 10 февруари 2011 г. по дело Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Сборник, стр. I-497, точка 15).
- 20 Във връзка с това в постоянната съдебна практика се приема, че наследяването, което се състои в преминаване на имуществото на починалото лице върху едно или повече лица и което попада в обхвата на раздел XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“, представлява движение на капитали по смисъла на член 56 ЕО, с изключение на случаите, при които съставните му елементи са свързани само с една държава членка (вж. по-специално Решение от 11 декември 2003 г. по дело Barbier, C-364/01, Recueil, стр. I-15013, точка 58, Решение по дело Van Hilten-Van der Heijden, посочено по-горе, точки 40—42 и Решение от 19 юли 2012 г. по дело Scheunemann, C-31/11, точка 22).
- 21 Не може да се счита за изцяло вътрешно положението, при което лице, което към момента на смъртта си е с местопребиваване в Швейцария, оставя в наследство на друго лице с местопребиваване в същата държава имущество, което включва недвижим имот, намиращ се в

Германия, за който в тази държава членка се начислява данък върху наследството. Следователно разглежданото в главното производство наследяване представлява операция, отнасяща се към движението на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО.

- 22 Ето защо най-напред трябва да се провери, както изтъква г-н Welte в главното производство и както посочва Европейската комисия в писменото си становище пред Съда, дали национална правна уредба като разглежданата в главното производство представлява ограничение на движението на капитали.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО

- 23 Съгласно постоянната съдебна практика, що се отнася до наследяването, към мерките, забранени с член 56, параграф 1 ЕО, поради това че представляват ограничения на движението на капитали, спадат и мерките, които водят до намаляване на стойността на наследството на лице, местно за държава, различна от държавата членка, в която се намира съответното имущество и която облага наследяването на това имущество (вж. по-специално Решение по дело Barbier, посочено по-горе, точка 62, Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 44, Решение от 11 септември 2008 г. по дело Arens-Sikken, C-43/07, Сборник, стр. I-6887, точка 37 и Решение по дело Missionswerk Werner Heukelbach, посочено по-горе, точка 22).
- 24 В случая разглежданата в главното производство национална правна уредба предвижда, че при наследяване на имущество, включващо намиращ се в Германия недвижим имот, данъчното облекчение върху облагаемата основа е по-малко, когато наследодателят и наследникът не са имали местопребиваване в тази държава членка към момента на смъртта, отколкото когато към същия момент наследодателят или наследникът е имал местопребиваване на германска територия.
- 25 Следва да се приеме, че подобна правна уредба, съгласно която прилагането на облекчение върху облагаемата основа за съответния недвижим имот зависи от мястото на пребиваване на наследодателя и на наследника към момента на смъртта, води до по-високо данъчно облагане на наследяването на такъв имот между чуждестранни лица в сравнение с наследяването, при което поне единият измежду наследодателя и наследника е местно лице, и съответно води до намаляване на стойността на наследството (вж. по аналогия Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точки 45 и 46, Решение по дело Mattner, посочено по-горе, точки 27 и 28, както и Решение по дело Missionswerk Werner Heukelbach, посочено по-горе, точка 24).
- 26 От това следва, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство създава ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО.

По прилагането на член 57, параграф 1 ЕО за ограниченията на свободното движение на капитали спрямо трети страни

- 27 Все пак германското и белгийското правителство, както и Комисията твърдят, че подобно ограничение, доколкото се отнася до движението на капитали от и към трети страни, може да е допустимо по силата на член 57, параграф 1 ЕО.
- 28 Следва да се напомни, че съгласно тази разпоредба член 56 ЕО не накърнява прилагането спрямо трети страни на всяко от ограниченията, действащи към 31 декември 1993 г. по силата на националното право или правото на Съюза, които са приети по отношение на движението на

капитали от и към трети страни, свързано с преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество, установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книги на капиталовите пазари.

- 29 Във връзка с това следва да се посочи, че член 57, параграф 1 ЕО, който съдържа изчерпателен списък на видовете движение на капитали, по отношение на които член 56, параграф 1 ЕО би могъл да не се прилага, не посочва наследяването. Като изключение обаче от основния принцип за свободно движение на капиталите, тази разпоредба трябва да се тълкува стриктно (вж. по аналогия Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 57).
- 30 Германското правителство и Комисията, към които се присъединява и белгийското правителство, обаче подчертават, че член 57, параграф 1 ЕО се прилага спрямо движението на капитали, което предполага „преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество“. Наследяването на недвижим имот било такава инвестиция, при положение че в резултат от преминаването на всички права и задължения на наследодателя върху неговите наследници получателят на имота встъпва в правата на наследодателя, що се отнася до собствеността върху този имот. Следователно този вид наследяване представлявало форма на придобиване на недвижимости, която можела да се приравни на инвестиция в недвижимо имущество.
- 31 При все това следва да се приеме, че докато наследяването, както бе припомнено в точка 20 от настоящото решение, попада в обхвата на раздел XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“, то „преките инвестиции“ и „инвестициите в недвижимо имущество“ попадат в обхвата на други раздели от това приложение, а именно в раздел I и съответно раздел II.
- 32 Макар за тези понятия да няма определения в Договора, от изброяването в посочения раздел I и от обяснителните бележки към него, чийто указателен характер Съдът вече е признал, следва, че понятието за пряка инвестиция се отнася до инвестициите на физически или юридически лица, които служат за установяване или поддържане на трайни и преки връзки между лицето, което предоставя капитала, и предприятието, на което този капитал се предоставя с цел извършване на стопанска дейност (вж. в този смисъл Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck, C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точки 34 и 35, както и цитираната съдебна практика).
- 33 От самото заглавие обаче на раздел II от приложение I към Директива 88/361 следва, че посочените в него „инвестиции в недвижими имоти“ не включват преките инвестиции, които са посочени в раздел I от приложението.
- 34 При тези условия следва да се приеме, както отбелязва генералният адвокат в точка 55 от заключението си, че когато в член 57, параграф 1 ЕО се споменава за „преки инвестиции, включително инвестициите в недвижимо имущество“, става дума само за инвестициите в недвижимо имущество, които представляват преки инвестиции, попадащи в обхвата на раздел I от приложение I към Директива 88/361.
- 35 Обратно, инвестициите в недвижимо имущество от „семеен“ тип като разглежданата в главното производство, които се отнасят до къщата на родителите на наследодателя и се осъществяват за лични цели без връзка с извършването на стопанска дейност, не попадат в приложното поле на член 57, параграф 1 ЕО.
- 36 Противно на твърдението на Комисията, подобен извод, който е съобразен с необходимостта от стриктно тълкуване на тази разпоредба, доколкото тя представлява изключение от свободното движение на капитали, изобщо не може да бъде поставен под съмнение от Решение по дело Scheunemann, посочено по-горе.

- 37 Действително в точка 35 от това решение Съдът приема, че законодателство на държава членка, което за целите на изчисляването на данъка върху наследствата изключва прилагането на някои данъчни облекчения при наследяване на дялово участие в установено в трета държава капиталово дружество, засяга главно упражняването на свободата на установяване, а не свободното движение на капитали, тъй като това участие позволява на притежателя си да упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството и да определя дейността му. По този начин Съдът не се е позовавал на номенклатурата в приложение I към Директива 88/361, за да определи коя е приложимата спрямо разглеждания случай основна свобода.
- 38 Настоящото дело обаче се отнася до тълкуването на изключение от свободното движение на капитали в случай, при който е безспорно, че е приложима именно тази свобода. Същевременно, докато признатите от Договора основни свободи трябва да се тълкуват широко, то изключенията от тези свободи трябва да се тълкуват стриктно, както вече бе припомнено в точки 29 и 36 от настоящото решение.
- 39 Следователно член 57, параграф 1 ЕО не може да изключи приложимостта на член 56, параграф 1 ЕО спрямо ограничение като разглежданото в главното производство, засягащо свободното движение към трети страни като Конфедерация Швейцария.
- 40 При тези условия следва да се провери доколко така установеното ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано с оглед на разпоредбите на Договора.

По наличието на основание за ограничаването на свободното движение на капитали съгласно член 58, параграфи 1 и 3 ЕО

- 41 Съгласно 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“.
- 42 Тази разпоредба на член 58 ЕО, доколкото представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, 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 (вж. Решение от 17 януари 2008 г. по дело Jäger, C-256/06, Сборник, стр. I-123, точка 40, както и Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 57, Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 51 и Решение по дело Mattner, посочено по-горе, точка 32).
- 43 Всъщност изключението по член 58, параграф 1, буква а) ЕО 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 56“ (вж. Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 41, Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 58, Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 52, както и Решение по дело Mattner, посочено по-горе, точка 33).
- 44 Следователно различното третиране, позволено съгласно член 58, параграф 1, буква а) ЕО, трябва да се разграничава от произволната дискриминация, забранена по силата на параграф 3 от същия член. Видно от съдебната практика обаче, за да може национално данъчно законодателство като това в главното производство — което за целите на изчисляването на данъка върху наследствата предвижда различен размер на облекчението върху облагаемата

основа за недвижимите имоти с местонахождение в съответната държава членка в зависимост от това дали наследодателят или наследникът 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 обосновано с императивно съображение от общ интерес. Освен това, за да бъде обосновано, различното третиране не трябва да надхвърля необходимото за постигането на целта, преследвана с разглежданата правна уредба (вж. Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 29, както и Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точки 58 и 59, Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точки 52 и 53, и Решение по дело Mattner, посочено по-горе, точка 34).

По сходството между разглежданите случаи

- 45 Германското правителство, подкрепяно от белгийското правителство, твърди, че наследяването между чуждестранни лица и наследяването, при което едно от лицата е местно, са обективно различни случаи. Всъщност, доколкото в първия случай наследникът е ограничено данъчнозадължен в Германия за данъка върху наследствата, в тази държава членка ще бъдат обложени само изброените в член 121 BewG вещи, които са свързани с тази държава и образуват „имуществото в страната“. Обратно, във втория случай, тъй като наследникът е изцяло данъчнозадължен в Германия за данъка върху наследството, в тази държава членка ще бъде обложено цялото придобито от него имущество, независимо от съдържанието и местонахождението му, по силата на т.нар. принцип „на световното имущество“.
- 46 Според тези правителства разглежданата в главното производство правна уредба съответства по този въпрос на съдебната практика, основана на Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225), съгласно която по принцип именно държавата по местопребиваване трябва да преценява общата данъчна платежоспособност на местните лица и евентуално да им предоставя данъчни облекчения с оглед на личното им положение, доколкото получаваният от чуждестранните лица доход на територията на дадена държава най-често е само част от техния общ доход. По същия начин в настоящото дело облагаемата основа на данъка върху наследството за чуждестранните лица по принцип била по-ниска от тази за местните лица.
- 47 По този въпрос германското и белгийското правителство, подобно на запитващата юрисдикция, посочват още, че макар Съдът да не възприема тези доводи в посоченото по-горе Решение по дело Mattner, отнасящо се до същата разлика в третирането като разглежданата понастоящем в главното производство, всъщност в това решение е ставало дума не за изчисляването на данъка върху наследството по отношение на съвкупността от наследеното имущество, а за изчисляването на данък дарение само за един недвижим имот, така че в този случай не е съществувала никаква обективна разлика между даренията, при които се прилага режим на частично данъчно облагане, и даренията, при които се прилага режим на пълно данъчно облагане.
- 48 Въпреки това следва да се посочи, че Съдът отхвърля тези доводи не само, както твърдят тези правителства, когато става дума за изчисляването на дължимия данък при дарение на недвижим имот (Решение по дело Mattner, посочено по-горе, точки 35—38), но и когато става дума за изчисляването на дължимия данък при наследяване на подобен имот (вж. Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 44, Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точки 61—63 и Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точки 55—57).

- 49 Във връзка с това Съдът е приел, че що се отнася до размера на данъка върху наследството, дължим за разположен в Германия недвижим имот, не 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. Всъщност размерът на данъка върху наследството, дължим за разположен в Германия недвижим имот, се изчислява в съответствие с ErbStG в зависимост едновременно от стойността на този имот и от личната връзка, която е съществувала между наследодателя и наследника. Нито един от тези два критерия обаче не зависи от мястото на пребиваване на някое от тези лица (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).
- 50 Освен това германската правна уредба поначало разглежда наследника — както при наследяване между чуждестранни лица, така и при наследяване, при което поне едно от лицата е местно — като данъчнозадължен за целите на събирането на данъка върху наследствата за намиращите се в Германия недвижими имоти. Единствено по отношение на приложимото към облагаемата основа облекчение тази правна уредба третира по различен начин наследяването между чуждестранни лица и наследяването, при което едно от лицата е местно, за целите на изчисляването на данъка върху наследствата за недвижими имоти с местонахождение в Германия. За сметка на това за предвиденото в членове 15 и 19 ErbStG определяне на данъчния клас и данъчната ставка се прилагат едни и същи правила.
- 51 При положение че за целите на данъчното облагане на придобит по наследство недвижим имот с местонахождение в съответната държава членка националната правна уредба поставя на една и съща плоскост наследниците чуждестранни лица, които са придобили този имот от наследодател чуждестранно лице, от една страна, и наследниците чуждестранни или местни лица, придобили такъв имот от наследодател местно лице, както и наследниците местни лица, придобили същия този имот от наследодател чуждестранно лице, от друга, то тази уредба не може, без да наруши изискванията на правото на Съюза, да третира тези наследници по различен начин за целите на същото данъчно облагане, що се отнася до прилагането на облекчение върху облагаемата основа за този недвижим имот. Като третира еднакво наследяването при тези две категории лица, освен що се отнася до размера на облекчението, което може да ползва наследникът, националният законодател всъщност приема, че с оглед на особеностите и условията на събиране на данъка върху наследството между положението на тези категории лица не съществува никаква обективна разлика, която да може да обоснове разлика в третирането (вж. по аналогия Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 63, Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 57 и Решение по дело Mattner, посочено по-горе, точка 38).
- 52 Наистина следва да се признае, че както твърдят германското и белгийското правителство, облагаемата основа на наследството на наследник чуждестранно лице, когато той е ограничено данъчнозадължен за данъка върху наследството в Германия, според израза на самите тези правителства „по принцип“ е по-ниска от облагаемата основа, когато наследникът е изцяло данъчнозадължен за същия данък в тази държава членка, независимо дали е местно или чуждестранно лице.
- 53 Това обстоятелство обаче не може да постави под съмнение гореизложените изводи, след като размерът на облекчението върху данъчната основа, което е предвидено от разглежданата в главното производство правна уредба, изобщо не се променя в зависимост от размера на облагаемата основа на наследството, а остава същият независимо от размера на основата. Всъщност, видно от предоставената на Съда преписка по делото, облекчението се предоставя автоматично на всеки наследник само поради факта че той има качеството на данъчнозадължено лице за данъка върху наследството в Германия, с цел да се освободи от облагане част от семейното имущество посредством намаляване на общия размер на

наследството. Както обаче това качество на данъчнозадължено лице изобщо не зависи от мястото на пребиваване, доколкото разглежданата правна уредба облага с данък върху наследството всяко придобиване на намиращи се в Германия недвижими имоти, независимо дали наследодателят и наследникът са местни или чуждестранни лица, по същия начин целта на частичното освобождаване от облагане на семейното имущество засяга всички данъчнозадължени лица за данък върху наследството в Германия, независимо дали са местни или чуждестранни лица, тъй като това освобождаване цели да намали общия размер на наследството.

- 54 В този смисъл наследник, за чието наследство облагаемата основа в Германия, подобно на облагаемата основа за г-н Welte в главното производство, е ограничена до недвижим имот с местонахождение в тази държава членка, би могъл да ползва — за разлика от г-н Welte — облекчението в размер на 500 000 EUR, ако е придобил имота от лице с местопребиваване на германска територия, с което са го свързвали съпружески отношения, или ако самият този наследник е бил с местопребиваване на германска територия, а е придобил имота от лице, което не е имало местопребиваване там.
- 55 Оттук следва, че тъй като размерът на облекчението не зависи от размера на облагаемата основа, а се предоставя на наследника в качеството му на данъчнозадължено лице, частичното данъчно облагане на чуждестранно лице, което наследява наследодател — чуждестранно лице, не представлява обстоятелство, което за целите на това облекчение да създава обективна разлика между положението на този наследник и положението на чуждестранно лице, което наследява наследодател — местно лице, или това на наследник — местно лице, който наследява наследодател — местно или чуждестранно лице.
- 56 От това следва, че в случая в главното производство положението на г-н Welte е сходно с положението на всеки наследник, който придобива по наследство недвижим имот с местонахождение в Германия от наследодател, който е имал местопребиваване в тази държава членка и с когото са го свързвали съпружески отношения, както и с положението на пребиваващ в Германия наследник, който придобива такъв имот от починал съпруг, който не е имал местопребиваване в тази държава членка.
- 57 Поради това следва да се провери дали правна уредба като разглежданата в главното производство може да бъде обективно обоснована с императивно съображение от общ интерес, както поддържа при условията на евентуалност германското правителство.

По наличието на императивно съображение от общ интерес

- 58 На първо място, германското правителство твърди, че разглежданата в главното производство национална правна уредба съответства на принципа на данъчна съгласуваност. Всъщност при режима на частично данъчно облагане предимството от ограничената облагаема основа се компенсира с неудобството, произтичащо от по-малкото данъчно облекчение, докато при режима на пълно данъчно облагане предимството от по-високия размер на облекчението се компенсира с неудобството, произтичащо от по-голямата облагаема основа.
- 59 В това отношение трябва да се припомни, че наистина съгласно практиката на Съда необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система може да обоснове ограничение върху упражняването на гарантираните от Договора основни свободи. 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).

- 60 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 наследяване, от прилагането върху облагаемата основа на облекчение в пълен размер, когато в наследяването участва поне едно местно за тази държава лице, не е компенсирано в тази държава с определено данъчно задължение съгласно режима на данъка върху наследствата (вж. по аналогия Решение по дело *Mattner*, посочено по-горе, точка 54).
- 61 От това следва, че разглежданата в главното производство правна уредба не може да бъде обоснована с необходимостта от запазване на съгласуваността на германската данъчна система.
- 62 На второ място, германското правителство твърди, че разглежданите в главното производство национални правни норми отговарят на изискването за ефективност на данъчния контрол. Всъщност Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21) създавала рамка за сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, каквато не съществувала между тези органи и компетентните органи на трета държава, ако последната не е поела задължение за взаимопомощ. Германската данъчна администрация обаче нямала възможност да установи със сигурност наследството на починало лице, което е пребивавало в Швейцария. В частност задълженията на длъжностните лица по гражданското състояние да предоставят данни за смъртните случаи, задълженията на съдилищата и на нотариусите да предоставят данните за направените разпореждания в случай на смърт или за издадените удостоверения за наследници, както и задълженията на някои депозитари или управители на фондове да декларират определени данни, се отнасяли само до съответните германски институции. При тези условия националната данъчна администрация можела само да приеме предоставените от наследника данни, без да има възможност да ги провери.
- 63 Съгласно практиката на Съда, когато правната уредба на дадена държава членка поставя възможността да се ползва данъчно предимство в зависимост от изпълнението на условия, чието спазване може да бъде проверено само чрез получаване на сведения от компетентните органи на трета страна, по принцип е оправдано тази държава членка да откаже да предостави това предимство, ако се оказва невъзможно тези сведения да бъдат получени, например поради липсата на договорно задължение за тази трета страна да предоставя информация (вж. Решение по дело *A*, посочено по-горе, точка 63, Решение от 28 октомври 2010 г. по дело *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Сборник, стр. I-10659, точка 44 и Решение от 19 юли 2012 г. по дело *A*, C-48/11, точка 36).
- 64 Както обаче посочва генералният адвокат в точки 76 и 77 от заключението си, сведенията, за които споменава германското правителство и които се отнасят по-специално до смъртните актове и документите, издавани от длъжностните лица по гражданското състояние на държавата, в която е открито наследството, могат да бъдат предоставени от наследниците или евентуално от данъчните органи на тази държава в рамките на прилагането на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, а и по правило не изискват сложна преценка.
- 65 При всички случаи съгласно националната правна уредба наследник с местопребиваване в Германия има право на облекчение в пълен размер върху облагаемата основа, когато придобива по наследство недвижим имот, намиращ се в тази държава членка, от лице, което към момента на своята смърт е имало местопребиваване в трета страна.
- 66 Такова наследяване обаче, подобно на разглежданото в главното производство, също изисква компетентните германски органи да проверяват данни, които се отнасят до наследодател с местопребиваване в трета страна.

- 67 При тези условия германското правителство не би могло да твърди, че разглежданата в главното производство национална правна уредба е необходима за запазването на ефективността на данъчния контрол, доколкото лишава наследника от правото на облекчение в пълен размер върху облагаемата основа в случаите на наследяване между лица, които са местни за трета страна като Конфедерация Швейцария.
- 68 Поради това на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която при наследяване на недвижим имот, намиращ се на територията на тази държава, данъчното облекчение върху облагаемата основа е по-малко, когато — както в случая в главното производство — към момента на смъртта наследодателят и наследникът са имали местопребиваване в трета страна като Конфедерация Швейцария, отколкото когато към същия момент поне единият от тях е имал местопребиваване в тази държава членка.

По съдебните разноски

- 69 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 разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Членове 56 ЕО и 58 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която при наследяване на недвижим имот, намиращ се на територията на тази държава, данъчното облекчение върху облагаемата основа е по-малко, когато — както в случая в главното производство — към момента на смъртта наследодателят и наследникът са имали местопребиваване в трета страна като Конфедерация Швейцария, отколкото когато към същия момент поне единият от тях е имал местопребиваване в тази държава членка.

Подписи