

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н У. ВОТ

представено на 9 декември 2010 година¹

¹1. Предмет на настоящото преюдициално запитване отново е преценката на съответствието с общностното право на данъчно законодателство на държава членка, което запазва ползването на данъчно облекчение за местните данъчнозадължени лица.

2. Става въпрос за германското законодателство, по силата на което само местните данъчнозадължени лица имат право да приспадат от облагаемите си доходи рентата, дължима на родител след прехвърляне на собствеността върху недвижим имот чрез прехвърлителна сделка или делба-дарение на предполагаема част от наследството. Според това законодателство чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава в Германия наеми от такъв недвижим имот, когато те представляват само малка част от всички негови доходи, няма право да приспада такава рента от своите облагаеми в Германия доходи от наеми.

3. Всъщност германските данъчни органи считат, че посочената рента трябва да се разглежда не като разходи, пряко свързани с получените в Германия наеми, а като личен разход, който трябва да се вземе предвид при изчисляването на дължимия

от данъчнозадълженото лице в държавата членка по пребиваване данък.

4. В началото на настоящото заключение ще бъде посочено, че при обстоятелства като тези по спора в главното производство съответствието на разглежданото законодателство с общностното право трябва да се преценява от гледна точка на свободното движение на капитали. По-нататък ще бъдат посочени съображенията, поради които според мен рента, дължима на родител след прехвърлянето на собствеността върху недвижим имот, при положение че основанието за рентата е това прехвърляне на собственост, трябва да се счита за разход, пряко свързан с наемите от този недвижим имот, така че що се отнася до тази рента, чуждестранните данъчнозадължени лица да се намират в положение, сходно с това на местните данъчнозадължени лица.

5. От това ще бъде направен извод, че разглежданото законодателство съдържа в този смисъл непряка дискриминация, която, ако не е обоснована, води до противоречието му със свободното движение на капитали.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

I — Правна уредба

6. Съгласно член 56, параграф 1 ЕО всяко ограничение върху движението на капитали между държавите членки се забранява.

7. Член 58, параграф 1, буква а) ЕО гласи, че разпоредбите на член 56 не накръняват правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъчнозадължени лица, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване.

8. Съгласно член 58, параграф 3 ЕО все пак е важно такива разпоредби да не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 56.

II — Обстоятелствата по спора в главно-то производство и националното право

9. Жалбоподателят е германски гражданин с местоживеене в Белгия, който упражнява дейност като наето лице в тази държава членка. Във връзка с тази дейност през 2002 г. той е получил брутно трудово възнаграждение от 67 679,03 EUR.

10. През 1992 г. и 2002 г. жалбоподателят придобива или получава от родителите си чрез делба-дарение като единствен собственик или в съсобственост със своя брат различни недвижими имоти, в резултат на което всеки един от тях трябва да изплаща месечна рента в размер на 1 000 EUR считано от 1 декември 2002 г.

11. Тези операции са представени по следния начин от Niedersächsisches Finanzgericht (финансов съд на провинция Долна Саксония) (Германия):

„С нотариален акт от 27 април 1992 г. жалбоподателят придобива от родителите си недвижимия имот в Hameln, намиращ се на Wilhelmplatz 7, върху който е запазено право на ползване в полза последните. С друг акт от 2 декември 2002 г. чрез делба-дарение майката прехвърля на жалбоподателя и на неговия брат Херман други недвижими имоти. Намиращият се в Hameln, на Rurmonter Str. 28, поземлен имот е прехвърлен на брата на жалбоподателя. Уговорено е задължение за изплащане на месечна рента, възлизаща на 1 000 EUR. Прехвърлянето на собствеността и на задължението за разходите за имота трябва да произведе действие от 1 ноември 2002 г. Братът на жалбоподателя е съсобственик на недвижимите имоти, намиращи се в Pötzen, Dorfe и в Hörter 1, 1 A. На 1 ноември 2002 г. жалбоподателят купува също така дела на своя брат. Притежаваното дотогава от майката право на ползване върху няколко недвижими имота е преобразувано в рента, по силата на която считано от 1 декември 2002 г. жалбоподателят, като

брат си, трябва да изплаща на майката месечна сума от 1 000 EUR“.

12. През 2002 г. жалбоподателят получава като доходи от отдаването под наем на тези недвижими имоти сумите от 2785 EUR и от 749,50 EUR. При данъчното облагане на тези доходи от наем в Германия, изплатената от жалбоподателя рента от 1 000 EUR не е приспадната.

13. В съответствие с приложимото германско право тази рента подлежи на приспадане като извънреден разход по смисъла на член 10, параграф 1, точка 1а от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz)². При все това в приложение на член 50, параграф 1, четвърто изречение от EStG, това приспадане не се прилага за ограничено данъчнозадължените лица на територията на Федерална република Германия, тоест за чуждестранните данъчнозадължени лица.

14. Запитващата юрисдикция пояснява:

„Единственото жилище на жалбоподателя е в Белгия. Следователно той подлежи на облагане в [...] Германия единствено за доходите си от източник в Германия. В приложение на член 49, параграф 1, точка 6

от EStG, както доходите от наем от притежаваните в съсобственост недвижими имоти, така и тези от намиращия се на Wilhelmplatz 7 имот, чийто единствен собственик е жалбоподателят, са част от облагаемите в [...] Германия доходи. Обратно на данъчнозадълженото лице, което се облага за всички негови доходи в [...] Германия, в приложение на член 50, параграф 1, четвърто изречение от EStG [...], жалбоподателят няма право да приспадне рентата от своя доход като направен извънреден разход, по смисъла на член 10, параграф 1, точка 1а от EStG [...]“

15. Германското правителство дава следните допълнителни указания.

16. Член 50, параграф 1, първо и четвърто изречение от EStG гласи:

„Лицата, които са ограничено данъчнозадължени, могат да приспадат оперативните разходи (член 4, параграфи 4—8) или разходи, свързани с дейността (член 9) само доколкото тези разходи са икономически свързани с доходите от Германия. [...] Другите разпоредби на член 34 и членове 9а, 10, 10а, 10с, член 16, параграф 4, член 20, параграф 4, членове 24а, 32, 32а, параграф 6, членове 33, 33а, 33б и 33с не са приложими“.

17. Оперативните разходи са определени в член 4, параграф 4 от EStG като „разходите, възникнали в резултат на дейността на предприятието“. Съгласно член 9,

2 — BGBl. 2002 I, стр. 4245, наричан по-нататък „EStG“.

параграф 1, първо изречение от EStG свързаните с дейността разходи са „разходите, направени за придобиването, запазването и съхраняването на доходите“.

18. Извънредните разходи са определени в член 10, параграф 1, точка 1а от EStG по следния начин:

„когато не са оперативни разходи, нито разходи, свързани с дейността, следните разходи представляват извънредни разходи:

[...]

1а. рентите, произтичащи от особени задължения и периодичните разходи, които не са икономически свързани с доходи, които не са част от данъчната основа“.

19. Периодичните плащания за издръжка (ренти или периодични задължения) са периодично повтарящи се престации, свързани с прехвърлянето на един или повече имоти чрез делба-дарение на предполагаема част от наследството (прехвърляне на имущество). Престациите не са насрещно задължение за прехвърлянето, нито разходи за придобиване, а евентуално извънредни разходи по смисъла на член 10, параграф 1, точка 1а от EStG.

20. При тази сделка според волята на страните приобретателят трябва да бъде възнаграден поне частично чрез разпореждане с безвъзмезден характер (дарение).

Рентата или периодичното задължение трябва да бъде определено в зависимост от нуждите от издръжка на прехвърлителя.

21. При прехвърлянията между роднини за периодично повтарящите се престации се предполага до доказване на противното, че са определени независимо от стойността на имота, единствено с оглед на нуждите от издръжка на ползващото се лице и общите икономически възможности на длъжника. Роднините са типичен случай на изискваната в това отношение „солидарност при осигуряването на издръжка“.

22. Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) характеризира прехвърлянето срещу задължение за периодични плащания за издръжка по следния начин:

„В гражданското право договорът за делба-дарение е споразумение, с което родители с оглед на предстоящо наследяване, прехвърлят имуществото си, и по-специално своето предприятие или собствения си недвижим имот, на един или повече наследници, като си запазват [...] достатъчно средства за препитание. Особеността на договора за делба-дарение се състои в обстоятелството, че той дава възможност на следващото поколение да се възползва преди откриване на наследството от имущество, което му позволява поне частично да задоволява материалните си нужди и същевременно да осигурява поне отчасти препитанието на прехвърлителя, черпейки от прехвърленото имущество. Доколкото договорът за делба-дарение е също така и дарение, той се различава от споразумение, при което са поети двустранни задължения за изплащане на издръжка

(BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, буква С. II. 1.a).“

23. Освен това от практиката на Bundesfinanzhof следва, че периодични плащания за издръжка, обективно свързани с прехвърляне, се нареждат сред извънредните разходи (член 10, параграф 1, точка 1a от EStG) и сред периодично повтарящите се възнаграждения (член 22, параграф 1 от EStG), когато прехвърлителят в действителност си запазва, под формата на периодични плащания за издръжка, доходите от своя имот, които занапред трябва да се създават от приобретателя на този имот. Тези престации се различават от посочените в член 12, параграф 1 от EStG обикновени плащания за издръжка, тъй като те се считат за запазени доходи от имуществото. Тъй като периодичните плащания за издръжка не са насрещна престация на приобретателя, не е необходимо те да бъдат определяни в зависимост от стойността на прехвърляното имущество (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, буква С. II. 1.c).

и същ начин да декларират за целите на данъчното облагане своите доходи от намиращи се в Германия недвижими имоти.

25. Ето защо Niedersächsisches Finanzgericht решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Противоречи ли на членове 56 [ЕО] и 12 ЕО положението, при което роднина, ограничено данъчнозадължено лице на територията на Федерална република Германия, не може да приспадне от доходите си от недвижимо имущество платените ренти като извънредни разходи, докато неограничено данъчнозадължено лице може да извърши подобно приспадане?“

III — Преюдициалното запитване

24. Запитващата юрисдикция иска да установи дали предвидената по този начин от националното право разлика в третирането на местните данъчнозадължени лица и чуждестранните данъчнозадължени лица е в съответствие с общностното право. Тя отбелязва, че задължението за изплащане на рента представлява разход, който обременява доходите на жалбоподателя в същата степен, както и тези на неговия брат, който е местно данъчнозадължено лице, доколкото и двамата са задължени по един

IV — Моят анализ

А — По допустимостта на преюдициалното запитване

26. Германското правителство твърди, че настоящото преюдициално запитване е недопустимо. Според това правителство, от една страна, запитващата юрисдикция не е определила в достатъчна степен фактическата рамка, що се отнася до условията на извършеното в полза на жалбоподателя прехвърляне на недвижими имоти,

премахването на съществуващите права на плодopolзване и плащането на месечната рента. От друга страна, тя не била изложила достатъчни указания относно съдържанието и тълкуването на националното законодателство относно извънредните разходи и относно това, по което те се различават от оперативните разходи и от разходите, свързани с дейността.

27. Не споделям възраженията на германското правителство.

28. Наистина, както напомня това правителство, съгласно постоянната съдебна практика необходимостта да се даде тълкуване на общностното право, което да е от полза за националния съд, изисква последният да определи фактическата и правната рамка, в която се вписват поставените от него въпроси или най-малко да обясни фактическите хипотези, на които те се основават. Освен това е безспорно, че съдържащата се в актовете за преюдициално запитване информация трябва не само да позволи на Съда да бъде полезен с отговора си, но също така да даде възможност на правителствата на държавите членки, както и на другите заинтересовани страни да представят становища съгласно член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз. Ето защо Съдът трябва да следи за запазването на тази възможност, предвид факта че по силата на тази разпоредба само

актовете за преюдициално запитване се съобщават на заинтересованите страни³.

29. Вярно е също така, че актът за преюдициално запитване не съдържа много подробни указания относно условията, при които е извършено прехвърлянето на недвижимите имоти и преобразуването на правото на плодopolзване в месечна рента. Представянето на националното право също не е така подробно като това в писменото становище на германското правителство.

30. При все това смятам, че съдържащите се в акта за преюдициално запитване указания относно правната и фактическата рамка на спора в главното производство са достатъчни, за да позволят едновременно на страните, имащи право да встъпят в настоящото производство, да запознаят Съда със становищата си, а на Съда да даде на запитващата юрисдикция отговор, полезен за решаването на този спор.

31. Така тези указания позволяват да се разбере, че разглежданото национално законодателство запазва за местните данъчнозадължени лица предимството, състоящо се във възможността за приспадане от техните облагаеми доходи на рента, дължима на родител след прехвърляне на собствеността върху недвижим имот чрез прехвърлителна сделка или делба-дарение на предполагаема част от наследството. От изложението на фактическата обстановка е видно също така, че размерът на спорната рента не съответства на икономическата стойност на прехвърления или

3 — Решение от 21 септември 1999 г. по дело Albany (С-67/96, Recueil, стр. I-5751, точки 39 и 40), както и Решение от 16 декември 2004 г. по дело Му (С-293/03, Recueil, стр. I-12013, точка 17 и цитираната съдебна практика).

дарен недвижим имот. Накрая от тези указания се установява, че запитващата юрисдикция е сезирана със спор, чието решаване зависи от това дали такава разлика в третирането на местно и чуждестранно данъчнозадължено лице е в съответствие с общностното право.

32. Освен това следва да се посочи също така, че освен жалбоподателят и германското правителство френското правителство, както и Европейската комисия са представили писмени становища, чието съдържание показва, че тези встъпили страни са били в състояние да разберат фактическата и правна рамка на спора в главното производство.

33. Поради това смятам, че въпреки неточностите си настоящото преюдициално запитване трябва да се приеме за допустимо.

Б — По същество

34. Запитващата юрисдикция иска да установи дали разглежданото законодателство е в съответствие с членове 56 ЕО и 12 ЕО. В този смисъл тя пита по същество дали тези членове трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, по силата на което дете, подлежащо на ограничено облагане с данък върху доходите на територията на тази държава, което плаща на родителите си рента след прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти, не може

да приспадне тази рента от доходите от наем от тези недвижими имоти, докато такава възможност съществува в полза на неограничено данъчнозадължено лице.

35. В самото начало следва се отбележи, че съответствието на това законодателство с общностното право трябва да се преценява единствено с оглед на разпоредбите от Договора за ЕО относно свободното движение на капитали. По-нататък ще бъдат изложени съображенията, поради които според мен такава законодателство представлява противоречащо на тази свобода на движение ограничение.

1. Приложимата свобода на движение

36. Преди всичко следва да се напомни, че макар държавите членки да са запазили досега своята компетентност в областта на прякото данъчно облагане, при все това те трябва в съответствие с постоянната съдебна практика да я упражняват при спазване на поетите от тях задължения в рамките на Европейската общност, и

по-специално на принципите и свободите на движение, предвидени в Договора⁴.

37. Що се отнася до прилагането по настоящото дело на член 12 ЕО, който прогласява като общ принцип забраната на всякаква дискриминация, основана на гражданството, от съдебната практика следва, че този член подлежи на самостоятелно прилагане само в уредени от общностното право случаи, за които договорът не предвижда специални разпоредби за забрана на дискриминацията⁵.

38. При все това член 56 ЕО, на който се позовава също така запитващата юрисдикция в преюдициалния си въпрос, който забранява дискриминацията конкретно в областта на движението на капитали, се прилага по спора в главното производство. Всъщност от съдебната практика следва, че законодателство на държава членка, което се отнася до данъчното облагане на доходите от наем, получени от чуждестранно данъчнозадължено лице, попада в приложното поле на свободното движение на капитали⁶.

4 — Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 21), както и Решение от 18 декември 2007 г. по дело А (C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 19 и цитираната съдебна практика).

5 — Решение от 11 октомври 2007 г. по дело Hollmann (C-443/06, Сборник, стр. I-8491, точка 28 и цитираната съдебна практика).

6 — Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 24).

39. Тази практика се основава на обстоятелството, че инвестициите в недвижими имоти са посочени сред движенията на капитали, изброени в номенклатурата, съдържаща се в приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета⁷, която запазва указателен характер за определянето на приложното поле на член 56 ЕО⁸. Ето защо придобиването от страна на жалбоподателя, пребиваващ в Белгия, на намиращи се в Германия недвижими имоти представлява движение на капитали⁹.

40. От тази номенклатура и от съдебната практика следва също така, че прехвърлянето на собствеността върху недвижим имот чрез наследяване или дарение на гражданин на Съюза, пребиваващ в друга държава членка, също представлява движение на капитали¹⁰. От тази съдебна практика логически следва, че прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти чрез дарение на предполагаема част от наследството, когато както по настоящото дело това прехвърляне съдържа международен елемент, който се дължи на местоживеенето на ползващото се лице в държава членка, различна от тази по местонахождение на тези недвижими имоти, попада в приложното поле на член 56 ЕО.

7 — Директива от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [член, отменен с Договора от Амстердам] (ОВ L178, стр. 5, Специално издание на български език, 2007 г.; глава 10, том 1, стр. 10).

8 — Вж. Решение от 6 декември 2007 г. по дело Federconsumatori и др. (C-463/04 и C-464/04, Сборник, стр. I-10419, точка 20), както и Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др. (C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 38).

9 — Решение от 11 декември 2003 г. по дело Barbier (C-364/01, Recueil, стр. I-15013, точка 58).

10 — Вж. във връзка с наследяване Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 42) и Решение от 17 януари 2008 г. по дело Jäger (C-256/06, Сборник, стр. I-123, точки 25–27). Вж. връзка с дарение Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche (C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 27).

41. Следователно, както приемат всички встъпили страни, този член действително се прилага по настоящото дело, и предлагам на Съда да ограничи разглеждането на поставения въпрос до неговото тълкуване.

2. Съществуването на необосновано ограничение

42. Основният въпрос по настоящото дело се отнася до това дали дължимата от жалбоподателя рента трябва да се разглежда като разходи, пряко свързани с получаваните от него наеми в Германия, или трябва да се анализира като личен разход.

43. Всъщност този въпрос се поставя, тъй като с членове 56 ЕО—58 ЕО се забранява на държава членка да предвижда различно третиране на местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, когато тези две категории данъчнозадължени лица се намират в еднакво положение.

44. Както напомня обаче френското правителство, в областта на прякото данъчно облагане се приема, че местните и чуждестранните данъчнозадължени лица по принцип се намират в различно положение¹¹. Така полученият от чуждестранно

данъчнозадължено лице доход най-често представлява само част от общия му доход, който е съсредоточен по постоянно то му пребиваване. Освен това държавата членка, в която пребивава това данъчнозадължено лице, най-добре може да познава неговото лично и семейно положение и поради това най-добре може да определи неговите индивидуални данъчни възможности. Следователно чуждестранно данъчнозадължено лице по принцип няма основание да упреква държавата членка, в която получава само малка част от своите доходи, за това че му е отказала данъчно предимство, което зависи от неговото лично и семейно положение, като приспадането на дължимата от него сума за издръжка, тъй като това е задължение на държавата, в която той пребивава¹².

45. По силата на постоянната съдебна практика задължението за отчитане на личното и семейното положение на чуждестранно данъчнозадължено лице е в тежест на държавата по произхода на доходите само когато това данъчнозадължено лице получава всички или почти всички свои облагаеми доходи в нея¹³.

46. По настоящото дело е безспорно, че получените от жалбоподателя наеми в Германия представляват само малка част от облагаемите му доходи, тъй като според представените от запитващата юрисдикция данни той е получил повече от 90% от доходите си в Белгия, където пребивава. От това следва, че ако спорната рента трябва да се разглежда като личен разход,

11 — Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 31) и Решение от 18 март 2010 г. по дело Gielen (С-440/08, Сборник, стр. I-2323, точка 43).

12 — Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 32) и Решение от 12 декември 2002 г. по дело De Groot (С-385/00, Recueil, стр. I-11819, точки 99—102).

13 — Решение по дело Schumacker, посочено по-горе (точка 36) и Решение от 16 октомври 2008 г. по дело Renneberg (С-527/06, Сборник, стр. I-7735, точка 61).

който може да се приравни на плащане за издръжка, жалбоподателят не може да упреква германския данъчен орган за това, че му е отказал да я приспадне от неговите облагаеми в Германия доходи от наеми.

47. За сметка на това жалбоподателят има основание да иска такова приспадане, ако тази рента може да се разглежда като разход, пряко свързан с тези наеми. Всъщност от съдебната практика следва, че по отношение на такива разходи местните и чуждестранните данъчнозадължени лица се намират в сходно положение и поради това трябва да се третират по един и същ начин¹⁴.

48. Германското и френското правителство твърдят, че тази съдебна практика не е приложима за спорната рента поради съображения, които могат да се обобщят по следния начин.

49. Германското правителство посочва, че националното му право прилага критерия за пряката връзка. Всъщност по силата на член 50, параграф 1, първо изречение от EStG ограничено данъчнозадължено лице имало право да приспада оперативните разходи, тоест разходите, възникнали в резултат от дейността на предприятието, както и разходите, свързани с дейността,

тоест разходите, направени за придобиването, запазването и съхраняването на доходите.

50. По настоящото дело обаче било безспорно, че разглежданата рента не представлява разход, свързан с дейността, а извънреден разход по смисъла на член 10 от EStG. Всъщност тази рента не представлявала насрещна престация за придобиването на недвижимите имоти. Размерът ѝ бил определен, независимо от стойността на последните, според нуждите от издръжка на ползващото се лице и общите икономически възможности на длъжника. Тя произтичала от постигнато в семеен кръг споразумение. Ето защо от акта за преюдициално запитване било видно, че майката на жалбоподателя желала да прехвърли недвижимите си имоти, като в същото време искала да бъде сигурна, че нуждите ѝ от издръжка ще бъдат взети предвид.

51. Въз основа на това германското правителство стига до извода, че в случая не съществува никаква пряка връзка между получените от г-н Schröder доходи от наем и плащаната от него рента на майка му, тъй като тази рента не била неразделно свързана с тези разходи по смисъла на точка 5 от Решение по дело Centro Equestre da Lezíria Grande, посочено по-горе.

52. То също така отбелязва, че наистина в точка 22 от Решение по дело Conijn, посочено по-горе, Съдът е приел, че разходи за данъчна консултация, квалифицирани също като извънредни разходи по смисъла

¹⁴ — Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933, точка 27), Решение от 6 юли 2006 г. по дело Conijn (C-346/04, Recueil, стр. I-6137, точки 20–24) и Решение от 15 февруари 2007 г. по дело Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Сборник, стр. I-1425, точки 23–25).

на член 10 от EStG, били пряко свързани с получаването на доходи, подлежащи на ограничено облагане с данък върху доходите. По делото, по което е постановено това решение обаче, съществуващата връзка била толкова необходима, че тези разходи почти неизбежно трябвало да бъдат направени, за да се получат тези доходи и имало повече разходи, свързани с дейността, отколкото извънредни разходи. За сметка на това разглежданата по делото в главното производство рента не била присъщата или правната последица от получаването на доходите от наеми, а се основавала на семейните връзки на г-н Schröder.

53. Френското правителство също оспорва съществуването на пряка връзка между плащаната от жалбоподателя рента и неговите доходи от наеми.

54. То твърди, че с оглед на целта и съдържанието на член 10, параграф 1, точка 1а от EStG рента, която попада в приложното поле на тази разпоредба, не може да се разглежда като пряка икономическа на срещна престация на отказа на майката на жалбоподателя от нейното право на допълване върху отдадените под наем недвижими имоти. Френското правителство посочва също така, че размерът на плащаната от жалбоподателя рента не е в пряка зависимост от този на доходите от наеми. Според това правителство не съществува никаква пряка икономическа връзка между размера на плащаната от жалбоподателя рента и получените доходи от наеми, тъй като тези имоти можело да не донесат такива доходи или да донесат много висок доход без връзка с размера на посочената рента.

55. Не споделям становището на тези правителства. Като Комисията смятам, че рентата, плащана от жалбоподателя на неговата майка след прехвърлянето на собствеността върху няколко намиращи се в Германия недвижими имота, може да се разглежда като пряко свързана с наемите, получени от тези недвижими имоти поради следните съображения.

56. От прегледа на решенията, цитирани от страните в техните писмени становища, е видно, че Съдът приема съществуването на пряка връзка между доходите и разходите на чуждестранно данъчнозадължено лице при следните обстоятелства.

57. В Решение по дело Gerritse, посочено по-горе, става въпрос за разходи, свързани с дейността, направени от музикант с нидерландско гражданство във връзка с изпълнение за радиостанция в Германия и обложено с данък в тази държава членка. Съдът приема, че тези свързани с дейността разходи са „пряко свързани с дейността, която е в основата на подлежащите на облагане в Германия доходи, така че в това отношение местните и чуждестранните лица са поставени в сходно положение“¹⁵.

58. В посоченото по-горе Решение по дело Conijn Съдът разпростира този анализ по

15 — Точка 27 от това решение.

отношение на направени от данъчнозадължено лице, което не е местно за Германия, разходи за данъчна консултация за съставяне на данъчната му декларация във връзка с получените от него доходи в тази държава членка. Той посочва, че задължението за подаване на декларация произтича от обстоятелството, че това лице получава доходи в посочената държава членка. Въз основа на това Съдът стига до извода, че тези разходи са пряко свързани с доходите, облагани в Германия, така че те обременяват по един и същ начин доходите, получени от всички данъчнозадължени лица, независимо от това дали са местни или чуждестранни¹⁶. Съдът добавя, че изправени пред сложността на националното данъчно право местните и чуждестранните данъчнозадължени лица са поставени в сходно положение, както и че признатото на местните данъчнозадължени лица право на приспадане, чиято цел е да компенсира направените за данъчна консултация разходи, трябва да може да се прилага и по отношение на чуждестранните данъчнозадължени лица, които са изправени пред същата сложност на националната данъчна система¹⁷.

59. Накрая в посоченото по-горе Решение по дело *Centro Equestre da Lezíria Grande* Съдът пояснява, че под понятието „разходи, свързани с дейността, пряко свързани с доходите, получени в държавата членка, в която се извършва дейността“, следва да се разбират разходи, които имат пряка икономическа връзка с престацията, довела до данъчно облагане в тази държава, и които следователно са неразделно свързани с тази услуга, както пътните и квартирните разходи, независимо от мястото и момента, в който са направени тези разходи¹⁸.

16 — Точка 22 от това решение.

17 — Пак там (точка 23).

18 — Точка 25 от това решение.

60. След прегледа на тази съдебна практика смятам, че определящият критерий, за да се установи дали даден разход трябва да се разглежда като личен разход или като разходи, пряко свързани с облагаемите доходи, е основанието за този разход. Последният трябва да се счита за разход, пряко свързан с тези доходи, доколкото основанието за този разход е дейността, която е дала възможност за получаването на тези доходи, а не личното положение на данъчнозадълженото лице.

61. Както отбелязва Комисията, по настоящото дело доходите от наеми е можело да бъдат получени от жалбоподателя само благодарение на прехвърлянето на собствеността на въпросните недвижими имоти и това прехвърляне е могло да се осъществи само като насрещна престация за плащането на разглежданата рента.

62. Наистина, както е видно от данните по преписката, размерът на тази рента не съответства на икономическата стойност на прехвърлените недвижими имоти. Както посочва германското правителство, размерът ѝ е могъл да се определи по взаимно съгласие между страните в семеен кръг в зависимост едновременно от нуждите на дарителя и икономическите възможности на дарения. Все пак това обстоятелство по никакъв начин не намалява необходимостта от задължението на последния да плаща посочената рента, за да може да получи собствеността върху недвижимите имоти на родителите си и, като последица от това, получаваните от тези недвижими имоти наеми.

63. С други думи, без рентата жалбоподателят не би могъл да получи собствеността върху отдадените под наем недвижими имоти и оттам — получаваните от тях доходи от наеми.

64. Ето защо според мен определящо по настоящото дело е обстоятелството, че основанието за разглежданата рента е прехвърлянето на недвижимите имоти, които носят облагаеми в Германия доходи от наеми, а не единствено задължението за оказване на помощ от страна на децата на техните родители. При това положение, след като основанието за спорната рента е прехвърлянето на собствеността на отдадените под наем недвижими имоти, обстоятелство, което следва да се провери от националния съд, според мен тя трябва да се разглежда като разход, пряко свързан с получените от тези недвижими имоти наеми.

65. Според мен този анализ не се обезсилва от обстоятелството, че за разлика от разходите, свързани с дейността, и разходите за данъчна консултация, за които става въпрос в посочените по-горе Решение по дело Gerritse и Решение по дело Conijn, спорната рента щеше да се дължи дори ако жалбоподателят не беше отдал под наем недвижимите имоти и съответно не получаваше какъвто и да е облагаем доход в Германия.

66. Според мен важното е, че когато получават доходи от наем, чуждестранните данъчнозадължени лица се облагат като местните данъчнозадължени лица, както и че без задължението за плащане на рента на дарителя на недвижимите имоти те не биха могли да получат собствеността

върху тях и следователно да ги отдават под наем.

67. От това следва, в случай че Съдът възприеме този анализ, че по отношение на такава рента чуждестранните данъчнозадължени лица като жалбоподателя се намират в същото положение като местните данъчнозадължени лица. Следователно, доколкото националното законодателство запазва възможността за приспадане на тази рента от облагаемите в Германия доходи само за местните данъчнозадължени лица, то очевидно противоречи на член 56 ЕО.

68. Освен това германското правителство не представя никаква обосновка за тази разлика в третирането.

69. Поради това предлагам на поставения от запитващата юрисдикция въпрос да се отговори, че член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че законодателство на държава членка, по силата на което дете, подлежащо на ограничено облагане с данък върху доходите на територията на тази държава, което плаща на родителите си рента след прехвърляне на собствеността върху недвижими имоти чрез прехвърлителна сделка или делба-дарение на предполагаема част от наследството, за разлика от местно данъчнозадължено лице, не може да приспадне тази рента от получените от тези недвижими имоти доходи от наем, противоречи на разпоредбите на този член, доколкото основанието за тази рента е това прехвърляне на собственост.

V — Заключение

70. Предвид изложените по-горе съображения предлагам да се отговори по следния начин на поставения от Niedersächsisches Finanzgericht въпрос:

„Член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че законодателство на държава членка, по силата на което дете, подлежащо на ограничено облагане с данък върху доходите на територията на тази държава, което плаща на родителите си рента след прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти чрез прехвърлителна сделка или делба-дарение на предполагаема част от наследството, за разлика от местно данъчнозадължено лице, не може да приспадне тази рента от получените от тези недвижими имоти доходи от наем, противоречи на разпоредбите на този член, доколкото основанието за тази рента е това прехвърляне на собственост“.