РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

15 октомври 2009 година *

По дело C-35/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Finanzgericht Baden-Württemberg (Германия) с акт от 22 януари 2008 г., постъпил в Съда на 31 януари 2008 г., в рамките на производство по дело

Grundstücksgemeinschaft Busley и Cibrian Fernandez

срещу

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

СЪДЪТ (трети състав),

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

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 март 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Grundstücksgemeinschaft Busley и Cibrian Fernandez, от адв. R. Busley, rechtsanwalt,

— за Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, от г-н H. Henzler, в качеството на представител,

— 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,

— за Надзорния орган на ЕАСТ, от г-н P. Bjørgan, както и от г-жа L. Armati, 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 18 ЕО и 56 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Busley и г-н Cibrian Fernandez, действащи от името на тяхната наследствена общност, и Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (компетентния по отношение на дружествата данъчен орган със седалище в Щутгарт, наричан по-нататък „Finanzamt“) по повод на данъчното третиране за периода 1997—2003 г. от страна на същия на доходите от една къща, която се намира в Испания, и която жалбоподателите са наследили от своите родители.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 1, параграф 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) предвижда:

„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.“

4 Сред посочените в приложение I към Директива 88/361 движения на капитали в раздел XI от това приложение са движенията на капитали за лични цели, включително наследствата по закон и по завещание.

Национална правна уредба

5 Член 2a, параграф 1 от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz) в редакцията му в сила през периода 1997—2003 г. (наричан по-нататък „EStG“), предвижда, че някои категории отрицателни доходи от чужбина могат да се компенсират само с положителни доходи от същото естество, получени от същата държава като посочените отрицателни доходи. Ако последните не могат да се компенсират по този начин, те се отнасят за приспадане от положителните доходи от същото естество, които данъчнозадълженото лице получава от същата държава, през следващи периоди на данъчно облагане. Приспадането се допуска само ако не е могло отрицателните доходи да се вземат предвид през предходните периоди на данъчно облагане. Сред споменатите категории в точка 6, буква а) от първото изречение от същата алинея се посочват

отрицателните доходи, в резултат на отдаването под наем и под аренда на недвижими имоти или на съвкупности от имоти, когато те се намират в друга държава.

6 Като приспадания за амортизация до пълна амортизация член 7, параграф 4, първо изречение от EStG предвижда в точка 1 от него годишно приспадане от 3 % от разхода за придобиване или строителство на сгради, които са част от имуществото на едно предприятие, които не се използват за жилищни нужди и за които искането за издаване на разрешение за строеж е подадено след 31 март 1985 г. Точка 2 от същото изречение посочва годишните ставки за амортизация за сградите, които не отговарят на тези условия, а именно годишно приспадане от 2 % от разхода за придобиване или строителство за тези сгради, които са завършени след 31 декември 1924 г.

7 В отклонение от разпоредбите на посочения член 7, параграф 4 е възможно по силата на член 7, параграф 5, първо изречение от EStG прилагането на дегресивна амортизация за намиращи се на националната територия сгради, които са били построени от данъчнозадълженото лице или са били придобити от него най-късно до края на годината на тяхното завършване. Съгласно точка 3, буква а) от това изречение на това основание могат да се приспаднат — за сградите по смисъла на член 7, параграф 4, първо изречение, точка 2 от EStG, които данъчнозадълженото лице е построило въз основа на искане за разрешение за строеж, подадено след 28 февруари 1989 г. и преди 1 януари 1996 г. или е придобило въз основа на сключен по надлежния ред, при спазване на законните изисквания обвързващ договор след 28 февруари 1989 г. и преди 1 януари 1996 г., доколкото тези сгради се използват за жилищни нужди — следния процент от разхода за придобиване или строителство на сградите:

— за годината на завършването и за всяка от трите следващи години 7 %,

— за всяка от шестте следващи години 5 %,

— за всяка от шестте следващи години 2 %,

— за всяка от следващите 24 години 1,25 %.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

8 Жалбоподателите по главното производство, брат и сестра, са испански граждани, които от раждането си живеят в Германия. През периода 1997—2003 г. те получават доходи от дейност като заети лица и са данъчнозадължени лица в Германия по отношение на всички свои доходи.

9 През 1990 г. родителите на жалбоподателите по главното производство, които също са испански граждани, започват строежа на къща в Испания, който приключва през 1993 г. Майката и бащата на посочените жалбоподатели почиват съответно през 1995 г. и 1996 г. При откриването на наследството през ноември 1996 г. жалбоподателите по главното производство стават собственици на тази къща при условията на наследствена общност („Erbengemeinschaft“), но никога не са живели в нея. Споменатата къща е отдадена под наем от 1 януари 2001 г. и е продадена през 2006 г.

10 В данъчните си декларации, подадени във Finanzamt за периода 1997—2003 г., те искат по отношение на разглежданата къща, от една страна, прилагането на предвидената в член 7, параграф 5 от EStG дегресивна амортизация, и от друга страна, неприлагането на ограниченото прихващане на загубите, предвидено в член 2а, параграф 1, първо изречение, точка 6, буква а) от EStG. Finanzamt отхвърля тези искания и прилага последната разпоредба, както и предвидената в член 7, параграф 4 от EStG линейна амортизация, по съображение, че посочената къща не се намирала на националната територия.

11 Тъй като Finanzamt не взима решение по подадените в срок жалби срещу решението му за отхвърляне, жалбоподателите по главното производство подават жалба до запитващата юрисдикция, като твърдят, че данъчното третиране на доходите от тяхната намираща се в Испания къща нарушава членове 39 ЕО и 43 ЕО.

12 Запитващата юрисдикция приема, че подадената от жалбоподателите по главното производство жалба не може да се уважи съгласно националното право, тъй като разглежданата къща не се намира в Германия. Тя обаче има съмнения относно съвместимостта на член 2а, параграф 1, първо изречение, точка 6, буква а) от EStG и член 7, параграф 5 от EStG с член 56 ЕО и уточнява, че ако Съдът установи, че Договорът за ЕО не допуска национални разпоредби като последните, тя ще трябва да уважи тази жалба.

13 При тези обстоятелства Finanzgericht Baden-Württemberg решава да спре производството и да постави на Съда следните въпроси:

„1) а) Допуска ли член 56 ЕО, [неограничено данъчно] задължено в Германия физическо лице да не може да приспадне от данъчната основа на своя данък върху доходите в Германия за годината, в която са настъпили загубите, загуби от отдаването под наем и под аренда на намиращ се в друга държава членка на [Европейския съюз] недвижим имот, за разлика от случая на загуба от недвижим имот, който се намира на националната територия?

б) Има ли значение дали самото физическо лице е направило инвестицията в недвижим имот или общностното право е нарушено и когато физическото лице е станало собственик на намиращия се в друга държава членка недвижим имот по наследство?

2) Допуска ли член 56 ЕО [неограничено данъчно] задължено в Германия физическо лице при определянето на приходите от отдаването под наем и под аренда на намиращ се в друга държава членка на [Европейския съюз] недвижим имот, да може да приложи само обичайната амортизация, докато за недвижими имоти, които се намират на националната територия, то може да приложи по-висока дегресивна амортизация?

3) Ако отговорите на първи и втори въпрос са отрицателни, противоречат ли спорните национални разпоредби на свободното движение, съдържащо се в член 18 ЕО?“

14 В хода на съдебното заседание жалбоподателите по главното производство посочват на Съда, че Finanzamt им е изпратил съобщение, че искането да бъдат взети предвид загубите от отдаването под наем на тяхната намираща се в Испания къща, предмет на първия преюдициален въпрос, е уважено. Въпреки това, тъй като запитващата юрисдикция не е уведомила Съда, че оттегля този въпрос, следва да му се даде отговор.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

15 С първите си два въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 56 ЕО допуска законодателство на държава членка относно данъка върху доходите, което поставя правото на физическите лица, които живеят и са изцяло данъчнозадължени в нея, да се ползват както от приспадането от облагаемата основа на загубите от отдаването под наем и под аренда на недвижим имот през годината на настъпването на тези загуби, така и от прилагането на дегресивна амортизация

при определянето на приходите от такъв имот, в зависимост от условието последният да се намира на територията на тази държава членка.

16 Запитващата юрисдикция иска също да установи дали член 56 ЕО се прилага спрямо положение като това в спора по главното производство, когато заинтересованите страни са станали собственици на разглеждания имот по наследство.

17 В това отношение според постоянната съдебна практика, поради това че в Договора липсва определение на понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, номенклатурата, съдържаща се в приложение I към Директива 88/361, запазва указателния си характер, макар че тази директива е приета на основание член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕИО (станали член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕО, отменени с Договора от Амстердам), тъй като съгласно трета алинея от въведението на това приложение съдържащата се в него номенклатура не изчерпва понятието за движение на капитали (вж. по-конкретно Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 22 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block, C-67/08, Сборник, стр. I-883, точка 19).

18 Като напомня по-специално, че наследяването, което представлява прехвърляне на едно или повече лица на имуществото, оставено от починало лице, попада в раздел XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавена „Движения на капитали за лични цели“, Съдът постановява, че наследствата, включително тези относно недвижими имоти, представляват движения на капитали по смисъла на член 56 ЕО с изключение на случаите, при които съставните им елементи са в границите само на една държава членка (вж. по-конкретно Решение от 23 февруари 2006 г. по дело van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точки 40—42, Решение от 11 септември 2008 г. по дело Arens-Sikken, C-43/07, Сборник, стр. I-6887, точка 30, Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche, C-318/07, Сборник, стр. I-359, точки 26 и 27, както и Решение по дело Block, посочено по-горе, точка 20).

19 Следователно положение, при което физически лица, които живеят постоянно в Германия и са изцяло данъчнозадължени в тази държава членка, наследяват

намираща се в Испания къща, попада в приложното поле на член 56 ЕО. Поради това не е необходимо да се разглежда приложимостта на членове 39 ЕО и 43 ЕО, на които се позовават жалбоподателите в главното производство.

20 Що се отнася до наличието на ограничения на движенията на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, следва да се припомни, че забранените от тази разпоредба мерки включват такива, които по естеството си могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в дадена държава членка или да възпрат местните лица да инвестират в други държави (вж. Решение от 25 януари 2007 г. по дело Festersen, C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 24, Решение от 18 декември 2007 г. по дело A, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 40, както и Решение от 22 януари 2009 г. по дело STEKO Industriemontage, C-377/07, Сборник, стр. I-299, точка 23).

21 Може да се счита, че представляват такива ограничения не само националните мерки, които могат да възпрепятстват или да ограничат придобиването на недвижим имот, намиращ се в друга държава членка, но и мерките, които могат да възпрат запазването на такъв имот (вж. по аналогия Решение по дело STEKO Industriemontage, посочено по-горе, точка 24 и цитираната съдебна практика).

22 От акта за преюдициалното запитване се установява, че, първо, за целите на определянето на данъчната основа за облагане на доходите на едно данъчнозадължено лице в Германия, загубите, понесени от доходите, по-конкретно от отдаването на намиращ се в Германия недвижим имот, могат изцяло да се вземат предвид през годината на тяхното настъпване. За сметка на това по силата на член 2a, параграф 1, първо изречение, точка 6, буква a) от EStG загубите от отдаването под наем на недвижим имот, който се намира извън националната територия, могат да се приспаднат само от последващи положителни доходи от отдаването под наем на този имот.

23 Второ, едно данъчнозадължено лице в Германия може по силата на член 7, параграф 5 от EStG да приложи дегресивна амортизация при предвидените в тази разпоредба условия по отношение на намиращ се на националната територия недвижим имот. През първите години тази амортизация може да доведе до определено по-висока сума на загубите от отдаването под наем и следователно до

определено по-малка данъчна тежест за споменатото данъчнозадължено лице от тези, които се получават при линейната амортизация, предвидена в член 7, параграф 4, първо изречение, точка 2 от EStG, единствената амортизация, която може да се приложи спрямо посочени в тази разпоредба недвижими имоти, ако се намират извън територията на Германия.

24 Несъмнено отрицателните доходи от недвижим имот, отдаден под наем в друга държава членка, които се получават от местно за Германия данъчнозадължено лице, в крайна сметка биха могли да се вземат предвид в Германия, доколкото този имот впоследствие би донесъл положителни доходи. Освен това, както отбелязва Finanzamt, прилагането на дегресивната амортизация води само до отлагане на данъчното облагане чрез предварителна амортизация.

25 Вярно е също, че дори ако се предположи, че посоченото данъчнозадължено лице притежава такъв имот в продължение на достатъчно дълъг период от време, за да може да приспадне всички загуби от последващи положителни доходи, както и за да може напълно да амортизира разхода за придобиване или строеж на този имот, то не може да се възползва, за разлика от данъчнозадължено лице, което живее в Германия и което е направило инвестиция в недвижим имот в тази държава членка, нито от незабавно признаване на тези загуби, нито от една по-висока първоначална ставка на амортизация и по този начин, както подчертава Комисията на Европейските общности, е лишено от предимство, свързано с парични средства (вж. по аналогия Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точки 84 и 153, както и Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 29).

26 От това следва, че данъчното положение на местно физическо лице, изцяло данъчнозадължено в Германия, което подобно на жалбоподателите по главното производство разполага с недвижим имот в друга държава членка, е по-малко благоприятно, отколкото би било, ако този имот се намираше в Германия.

27 Това неблагоприятно данъчно положение може да разубеди такова лице както да направи инвестиция в намиращ се в друга държава членка недвижим имот, така

и да задържи такъв притежаван от него имот. От това следва, че национални мерки като разглежданите по главното производство представляват ограничения на движенията на капитали, които по принцип са забранени от член 56 ЕО.

28 Следва все пак да се разгледа дали посочените ограничения са оправдани, както поддържат Finanzamt и германското правителство, така че да могат да се приемат, при условие че са годни да гарантират осъществяването на преследваната цел и не надхвърлят необходимото за нейното постигане (вж. в този смисъл Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA, C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 79, Решение от 17 януари 2008 г. по дело Комисия/Германия, C-152/05, Сборник, стр. I-39, точка 26, както и Решение от 10 февруари 2009 г. по дело Комисия/Италия, C-110/05, Сборник, стр. I-519, точка 59).

29 Що се отнася до член 2a, параграф 1, първо изречение, точка 6, буква a) от EStG, Finanzamt твърди, че тази разпоредба съответства на принципа на териториалност, както той се приема от Съда в точка 22 от Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer (C-250/95, Recueil, стр. I-2471).

30 Този принцип, който има за цел да въведе необходимостта при прилагането на общностното право да се вземат предвид границите на данъчна компетентност на държавите членки, обаче допуска отчитането от лице, което е изцяло данъчнозадължено в една държава членка на отрицателните доходи от намиращ се в друга държава недвижим имот (вж. по аналогия Решение по дело Rewe Zentralfinanz, посочено по-горе, точка 69). Следователно посочената разпоредба, по силата на която жалбоподателите в главното производство, които са изцяло данъчнозадължени в Германия, не могат да отчетат загубите от тяхната намиращи се в Испания къща, не може да се разглежда като прилагане на принципа на териториалност.

31 Що се отнася до член 7, параграф 5 от EStG, Finanzamt, както и германското правителство, поддържат, че точка 3, буква a) от първото изречение на тази алинея цели да насърчи строителството на жилища за отдаване под наем, за да се задоволят нуждите на германското население от такива жилища. Според тях тази цел има социополитически характер и представлява императивно съображение от общ интерес. В отговор на въпросите, поставени от Съда в съдебното заседание, това правителство уточнява също, че само жилищата, които са

предназначени за отдаване под наем, могат да се ползват от предвидената в тази разпоредба дегресивна амортизация, която била приета като реакция на острия недостиг на жилища от този вид в Германия.

32 В това отношение, дори ако се предположи, че посочената цел е от естество да оправдае ограничение на свободното движение на капитали, не изглежда такава национална мярка, която прави ясно разграничение, в зависимост от това дали жилищата за отдаване под наем се намират на националната територия или не, да може да гарантира нейното изпълнение. Всъщност, както отбелязват жалбоподателите в главното производство и Комисията в съдебното заседание, вместо да се насочи към места, където недостигът от такива жилища е особено изразен, член 7, параграф 5, първо изречение, точка 3, буква а) от EStG не взема предвид различните нужди в отделните региони на Германия. Освен това всяка категория жилища за отдаване под наем — от най-обикновеното до най-луксозното — може да бъде предмет на дегресивна амортизация. При тези условия не може да се предположи, че частните инвеститори, които са мотивирани именно от финансови съображения, могат да осъществят целта на тази разпоредба, за която се твърди, че е социополитическа.

33 Следователно на първия и втория въпрос трябва да се отговори, че член 56 ЕО не допуска законодателство на държава членка относно данъка върху доходите, което поставя правото на местните и изцяло данъчнозадължени в нея физически лица да се ползват както от приспадането от облагаемата основа на загубите от отдаването под наем и под аренда на недвижим имот през годината на настъпването на тези загуби, така и от прилагането на дегресивна амортизация при определянето на приходите от такъв имот, в зависимост от условието имотът да се намира на територията на тази държава членка.

По третия въпрос

34 Предвид отговора на първите два въпроса не е необходимо да се отговаря на третия въпрос.

По съдебните разноски

35 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 (трети състав) реши:

Член 56 ЕО не допуска законодателство на държава членка относно данъка върху доходите, което поставя правото на местните и изцяло данъчнозадължени в нея физически лица да се ползват както от приспадането от облагаемата основа на загубите от отдаването под наем и под аренда на недвижим имот през годината на настъпването на тези загуби, така и от прилагането на дегресивна амортизация при определянето на приходите от такъв имот, в зависимост от условието имотът да се намира на територията на тази държава членка.

Подписи