Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

8 юни 2016 година*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на капитали — Членове 63 и 65 ДФЕС — Данък върху дарениятa — Дарение на недвижим имот, намиращ се на националната територия — Национална правна уредба, предвиждаща по-високо облекчение за местните лица, отколкото за чуждестранните лица — Наличие на режим с възможност за избор, позволяващ на всяко лице, което живее в държава — членка на Съюза, да ползва по-високото облекчение“

По дело C-479/14,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд, Дюселдорф, Германия) с акт от 22 октомври 2014 г. г., постъпил в Съда на 28 октомври 2014 г., в рамките на производство по дело

Sabine Hünnebeck

срещу

Finanzamt Krefeld

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, Ал. Арабаджиев, J.-C. Bonichot, S. Rodin и E. Regan (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 декември 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-жа Hünnebeck, от M. Sarburg, Rechtsanwalt,

— за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от M. Wasmeier, W. Roels и B.-R. Killmann, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 18 февруари 2016 г.,

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 63, параграф 1 ДФЕС и член 65 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Sabine Hünnebeck и Finanzamt Krefeld (данъчната служба в Крефелд) относно изчисляването на данъка върху прехвърлянето, дължим за дарението на терен, разположен в Германия, на който г-жа Hünnebeck е била съсобственик.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 По смисъла на член 1 от Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [член, отменен с Договора от Амстердам] (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10):

„1. Без да се засягат следните разпоредби, държавите членки премахват ограниченията относно движението на капитали между лица, които живеят в държавите членки. За да се улесни прилагането на настоящата директива, движението на капитали се категоризира в съответствие с номенклатурата в приложение I.

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

4 Сред движенията на капитали, изброени в приложение I към Директивата, в раздел XI от това приложение, озаглавено „Движения на капитали за лични цели“, фигурират по-специално даренията.

Германското право

5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Закон за данъка върху наследствата и данъка върху даренията, в редакцията му, публикувана на 27 февруари 1997 г. (BGBl. 1997 I, стр. 378), последно изменен с член 11 от Закона от 7 декември 2011 г. (BGBl. 2011 I, стр. 2592, наричан по-нататък „ErbStG“), в член 1, озаглавен „Облагаеми сделки“, предвижда:

„1. С данък върху наследствата (или даренията) се облагат

1) придобиванията по случай на смърт;

2) даренията между живи;

3) даренията с тежести;

[…]

2. Освен ако не е предвидено друго, разпоредбите на настоящия закон относно придобивания по случай на смърт се прилагат за даренията и за даренията с тежести, а разпоредбите относно даренията се прилагат и за даренията с тежести между живи“.

6 Член 2 от ErbStG, озаглавен „Лично данъчно задължение“, гласи:

„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, довело до възникването на данъчно задължение (член 9), е местно лице. Местни лица са:
   а) физическите лица с постоянно или обичайно местопребиваване на територията на страната,
   б) германските граждани, които не са пребивавали трайно в чужбина повече от пет години, без да имат местопребиваване на територията на страната,

[…]

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

[…]

3. Имущество, в което се включва и имущество в страната по смисъла на член 121 от [BewG] (параграф 1, точка 3), може по молба на приобретателя да се разглежда общо като подлежащо на неограничено данъчно облагане, ако наследодателят към момента на смъртта си, съответно дарителят към момента на извършване на дарението или наследникът, съответно приобретателят към момента на възникване на данъчно задължение (член 9), пребивава в държава — членка на Европейския съюз, или в държава, по отношение на която се прилага Споразумението за Европейското икономическо пространство [от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“)]. В този случай няколко придобити от едно и също лице имущества десет години преди и десет години след съответното придобиване могат да се считат за подлежащи на неограничено данъчно облагане, като съгласно член 14 стойността им следва да се сумира […]“.

7 Член 14 от ErbstG, озаглавен „Вземане предвид на предходни придобивания“, предвижда в параграф 1:

„При придобиване на няколко имущества от едно и също лице в рамките на десет години стойността им се сумира, като към стойността на последния придобит имот се прибавя тази на по-рано придобитите имоти. Дължимият върху общата сума данък се намалява с данъците, които са се дължали за по-рано придобитите имоти в съответствие с личното положение на приобретателя и въз основа на разпоредбите, приложими към датата на последното придобиване. […]“.

8 Член 15 от ErbStG, озаглавен „Данъчни класове“, предвижда в параграф 1:

„В зависимост от личните отношения между приобретателя и наследодателя или дарителя, се различават следните три данъчни класа:

Данъчен клас I:

1) съпругът/съпругата и партньорът,

2) децата и децата на съпруга/съпругата,

[…]“.

9 Член 16, озаглавен „Данъчни облекчения“, предвижда следното:

„1. В случаите на неограничено данъчно облагане (член 2, параграф 1, точка 1 и параграф 3) не се облага имуществото, придобито

1) от съпруг и партньор — до размер на 500 000 EUR,

2) от деца по смисъла на клас I, точка 2 и от деца на починали деца по смисъла на клас I, точка 2 в размер до 400 000 EUR,

[…]

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

10 Озаглавен „Имущество в страната“, член 121 от BewG в редакцията си, публикувана на 1 февруари 1991 г. (BGBl. 1991 I, стр. 230), последно изменен с член 10 от Закона от 7 декември 2011 г. (BGBl. 2011 I, стр. 2592), гласи следното:

„Имущество в страната са:

1) земеделските и горски имоти в страната,

2) недвижимите имоти на територията на страната,

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

11 Г-жа Hünnebeck и двете ѝ дъщери са германски гражданки. Те живеят в Глостършир, Обединеното кралство. От 1996 г. г-жа Hünnebeck вече не живее в Германия. Дъщерите ѝ никога не са живели там.

12 Г-жа Hünnebeck е собственик на една втора идеална част от парцел, находящ се в Дюселдорф (Германия). С нотариален акт от 20 септември 2011 г. тя я прехвърля поравно на дъщерите си. В акта е посочено, че тя ще поеме евентуално дължимия върху това дарение данък. На 12 януари 2012 г. адвокат, действащ като представител на непълнолетните дъщери на г-жа Hünnebeck, одобрява заявеното в договора от 20 септември 2011 г.

13 С два акта от 31 май 2012 г. данъчната служба в Крефелд определя размера на данъка за прехвърлянето, дължим от г-жа Hünnebeck за всяка от съответните части от парцела, а именно 146 509 EUR. При изчисляването на данъка тази служба приспада и в двата случая от стойността на прехвърления имот облекчението, предоставяно в лично качество на лицата, които подлежат на ограничено данъчно облагане, в размер на 2 000 EUR.

14 С подадената от нея жалба по административен ред г-жа Hünnebeck иска за всяка от дарените на двете ѝ деца части да бъде приложено облекчението, предоставяно в лично качество, в размер на 400 000 EUR, ползвано от лицата, които подлежат на неограничено данъчно облагане, в съответствие с член 16, параграф 1, точка 2 от ErbStG. Жалбата е отхвърлена. Г-жа Hünnebeck обжалва този акт пред Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд, Дюселдорф, Германия) с искане за предоставяне на облекчението. Пред тази юрисдикция г-жа Hünnebeck твърди, че не е

подавала пред данъчните служби молба за облекчение по член 2, параграф 3 от ErbStG, тъй като тази разпоредба, вляза в сила след даренията, е неприложима за нея, и че тя предполага да се вземат предвид даренията, извършени преди разглежданото в главното производство дарение.

15 Пред тази юрисдикция данъчната служба в Крефелд изтъква, че член 2, параграф 3 от ErbStG гарантира напълно равно третиране между лицата, които подлежат на неограничено данъчно облагане, и подлежащите на ограничено данъчно облагане лица.

16 Запитващата юрисдикция има съмнения относно съвместимостта на член 16, параграф 2 от ErbStG — в това число разгледан във връзка с член 2, параграф 3 от този закон — с член 63, параграф 1 и член 65 ДФЕС.

17 Тази юрисдикция отбелязва, че в решение от 22 април 2010 г., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) Съдът вече се е произнесъл по съвместимостта с правото на Съюза на член 16, параграф 2 от ErbStG в редакция, чиято формулировка на практика е идентична с разглежданата в главното производство разпоредба. Като взема предвид само това решение, посочената юрисдикция счита, че жалбата, с която е сезирана, би трябвало да бъде уважена, доколкото правото на Съюза не допуска съвместно прилагане на член 2, параграф 1, точка 3 и член 16, параграф 2 от ErbStG, което предоставя на г-жа Hünnebeck и нейните дъщери облекчение на стойност 2 000 EUR, поради факта че към датата на разглежданото в главното производство дарение те пребивават в Обединеното кралство, когато същото облекчение би възлязло на 400 000 EUR, съгласно член 2, параграф 1, точка 1, буква а), член 15, параграф 1 във връзка с член 16, параграф 1, точка 2 от ErbStG, ако към същата дата дарителката или надарените лица пребиваваха в Германия.

18 Запитващата юрисдикция обаче иска да установи дали положението е различно, след като в отговор на решение от 22 април 2010 г., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) германският законодател приема член 2, параграф 3 от ErbStG.

19 Като се основава на съдебната практика от решения от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C446/04, EU:C:2006:774, т.162), от 18 март 2010 г., Gielen (C440/08, EU:C:2010:148, т. 53) и от 28 февруари 2013 г., Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, т. 62), тази юрисдикция отбелязва, че макар Съдът да не се е произнесъл още по този въпрос, тя все пак приема, че национална правна уредба, чието прилагане не е задължително, може да противоречи на правото на Съюза. Ето защо според посочената юрисдикция има вероятност с приемането на член 2, параграф 3 от ErbStG да не е преодоляна несъвместимостта на член 16, параграф 2 от ErbStG с правото на Съюза, по-специално тъй като последната разпоредба се прилага системно, когато не е подадена молба от данъчнозадълженото лице.

20 Запитващата юрисдикция се съмнява и в съвместимостта с правото на Съюза на предвиденото в член 2, параграф 3 от ErbStG правило.

21 От една страна, според тази разпоредба приобретателят може да подаде молба да ползва по-високото облекчение само ако към датата на прехвърлянето на имуществото наследодателят, дарителят или приобретателят пребивава на територията на държава — членка на Европейския съюз, или в държава, в която се прилага Споразумението за ЕИП, макар в своето решение от 17 октомври 2013 г., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) Съдът да е постановил, че разпоредбите на правото на Съюза 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 към момента на смъртта наследодателят и наследникът са имали местопребиваване в трета страна, отколкото когато към същия момент поне единият от тях е имал местопребиваване в тази държава членка.

22 От друга страна, запитващата юрисдикция констатира, че член 2, параграф 3, второ изречение от ErbStG изисква неограничено данъчно облагане на цялото имущество, прехвърлено от едно и също лице в рамките на десет години преди и след съответното прехвърляне, като съгласно член 14 от ErbStG събира тези прехвърляния. Така, макар за данъчнозадължените лица, посочени в член 2, параграф1, точка 1 от ErbStG, облекчението да се прилага за цялото прехвърлено от едно и също лице имущество в рамките на десетгодишен период, периодът, който се взема предвид за посочените в член 2, параграф 3 данъчнозадължени лица, е 20 години.

23 При тези обстоятелства Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд, Дюселдорф) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 63, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 65 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която при изчисляването на данъка върху даренията приложимото към облагаемата основа облекчение в случай на дарение на недвижим имот, разположен на територията на тази държава, е по-малко, когато към датата на извършване на дарението дарителят и надареният пребивават в друга държава членка, от облекчението, което би било приложимо, ако към същата дата поне единият от тях пребиваваше в първата държава членка, дори и в случаите, когато друга разпоредба от същата правна уредба на държавата членка предвижда, по искане на надарения, прилагане на последното (по-високо) облекчение (ако бъдат взети предвид всички придобити от дарителя имоти десет години преди и десет години след извършването на дарението)?“.

По преюдициалния въпрос

Предварителни бележки

24 На първо място, трябва да се напомни, че въведеният от германският законодател механизъм, съгласно който за изчисляването на данъка върху даренията приложимото върху облагаемата основа облекчение при дарение на разположен в тази държава недвижим имот е по-малко, когато дарителят и надареният пребивават в друга държава членка към датата на извършване на дарението, от облекчението, което би било приложимо, ако към същата дата поне единият от тях пребиваваше в първата държава членка, е квалифицирано от Съда като необосновано ограничение на свободното движение на капитали в решение от 22 април 2010 г., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), а също и в производството за установяване на неизпълнение на задължение, по което е постановено решение от 4 септември 2014 г., Комисия/Германия (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 В случая е безспорно, че този механизъм за данъчно облагане се прилага винаги когато в случай на дарение между чуждестранни лица надареният не е подал молба да ползва по-високото облекчение. Нищо в представената на Съда преписка не позволява да се приеме, че този механизъм за данъчно облагане следва да се анализира различно в рамките на настоящото преюдициално запитване.

26 Като запазва обаче същия механизъм за данъчно облагане, националният законодател изменя член 2 от ErbStG, добавяйки параграф 3, според който в случай на дарение между чуждестранни лица надареният може да поиска да ползва по-високото облекчение, предвидено за дарения, в които участва поне едно местно лице.

27 На второ място, следва да се уточни предметът на настоящото преюдициално запитване.

28 Първо, следва да се отбележи, че според Комисията предвиденото в ErbStG условие, съгласно което приобретателят, чуждестранно лица, може да иска прилагането на по-високото облекчение само ако този приобретател или дарителят живеят в държава — членка на Съюза, или в държава, в която се прилага Споразумението за ЕИП, противоречи на практиката на Съда от решение от 17 октомври 2013 г., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), след като такова облекчение не се прилага при прехвърляне на имущество между дарители и приобретатели, които са местни лица в трети държави.

29 Макар текстът на въпроса да не посочва изрично този аспект на разглежданата национална правна уредба, от преюдициалното запитване е видно, че и в това отношение запитващата юрисдикция има съмнения в съвместимостта с правото на Съюза на националната правна уредба.

30 Следва обаче да се напомни, че макар въпросите, свързани с тълкуването на правото на Съюза, поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, да се ползват с презумпция за релевантност, Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. в този смисъл решение от 28 февруари 2013 г., Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, т. 19 и цитираната съдебната практика).

31 В случая е безспорно, че към датата, на която е извършено дарението, както г-жа Hünnebeck, така и двете ѝ получили това дарение дъщери са живели в Обединеното кралство.

32 При тези условия, след като няма връзка с обстоятелствата в главното производство, проблемът за твърдяната несъвместимост, посочена в точка 28 от настоящото решение, е хипотетичен и следователно в рамките на настоящото производство не е необходим отговор от Съда.

33 Второ, налице е спор по въпроса как следва да се тълкува разглежданата национална правна уредба, що се отнася до периода, който трябва да се вземе предвид за сумиране на даренията в хипотезата по член 2, параграф 3 от EsrbStG.

34 Така запитващата юрисдикция счита, че в посочената хипотеза облагаемата основа, върху която се приспада предоставеното облекчение, е общият сбор на даренията, осъществени в рамките на период от 20 години, докато в хипотезата, в която дарителят или приобретателят пребивава в Германия, облагаемата основа се равнява на общия сбор от даренията, направени в рамките на период от десет години.

35 Германското правителство обаче оспорва това тълкуване на член 2, параграф 3 и член 14 от ErbStG. Според него както при дарение между чуждестранни лица, така и при дарение, по което поне една от страните е местно лице, се сумират даренията, извършени в рамките на периода от десет години преди последното дарение. От друга страна, прилагането на тези разпоредби към молбата на приобретателя би довело до неограничено данъчно облагане на всички имоти, придобити в рамките на период от 20 години.

36 В това отношение следва да се напомни, че запитващата юрисдикция е единствено компетентна да установи и прецени обстоятелствата по спора, с който е сезирана, както и да тълкува и да приложи националното право (вж. решение от 11 септември 2008 г., Eckelkamp и др., C-11/07, EU:C:2008:489, т. 32 и цитираната съдебна практика). Следва да се напомни още, че по принцип Съдът трябва да прецени само обстоятелствата, които запитващата юрисдикция е решила да му представи. При това положение, що се отнася до прилагането на релевантната национална

правна уредба, Съдът трябва да се придържа към положението, което запитващата юрисдикция счита за установено, и не би могъл да бъде обвързан от хипотезите, формулирани от една от страните в главното производство (решение от 6 март 2003 г., Kaba, C466/00, EU:C:2003:127, т. 41). Следователно не Съдът, а запитващата юрисдикция трябва да определи обхвата и действието в германското право на разглежданата национална правна уредба, и в частност какви са правните последици за приобретателите, чуждестранни лица, от прилагането, по тяхна молба, на по-високото облекчение.

37 При тези условия следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали членове 63 и 65 ДФЕС трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която за даренията между чуждестранни лица, от една страна, при липсата на конкретна молба от приобретателя, предвижда да се използва начин за изчисляване на данъка при прилагане на по-ниско данъчно облекчение, а от друга страна, ако такъв приобретател е подал молба, да се използва начин за изчисляване на данъка при прилагане на по-високото данъчно облекчение, което е по-често приложимо за даренията, в които поне една от страните е местно лице, тъй като, когато приобретателят, чуждестранно лице, използва тази възможност, при изчисляването на дължимия за съответното дарение данък се сумират всички дарения, които надареният е получил от същото лице в рамките на десетте години преди това дарение и на десетте години след него.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали

38 Според постоянната съдебна практика член 63, параграф 1 ДФЕС съдържа обща забрана на ограниченията върху движението на капитали между държавите членки (вж. решение от 17 септември 2015 г., F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, т. 35 и цитираната съдебна практика).

39 В случая е безспорно, че разглежданото в главното производство дарение представлява сделка, която попада в обхвата на член 63, параграф 1, ДФЕС.

40 Що се отнася до въпроса дали разглежданата в главното производство правна уредба представлява ограничение по смисъла на тази разпоредба, следва да се напомни, че национални разпоредби за определяне на стойността на недвижим имот за целите на изчисляване на размера на дължимия данък в случай на придобиване чрез дарение могат не само да бъдат от такова естество, че да откажат купувач от покупката на недвижими имоти в съответната държава членка, но могат и да доведат до намаляване на стойността на дарението на лице, местно за държава членка, различна от тази, на територията на която се намират тези имоти (вж. решение от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 25).

41 В настоящото дело от преюдициалното запитване, от една страна, следва, че прилагането на механизма за данъчно облагане — въведен с приемането на член 2, параграф 3 от ErbStG, който позволява на приобретателя по дарение между чуждестранни лица да ползва по-високото облекчение, предвидено за дарения, включващи поне едно местно лице — не е задължително и от друга страна, че когато приобретателят, чуждестранно лице, използва тази възможност, при изчисляването на дължимия за съответното дарение данък се сумират всички дарения, които надареният е получил от същото лице в рамките на десетте години преди това дарение и на десетте години след него, докато за даренията, включващи поне едно местно лице, се сумират само направените в рамките на период от десет години дарения.

42 Що се отнася до незадължителния характер на този механизъм за данъчно облагане, следва да се подчертае, че дори да се приеме, че е съвместим с правото на Съюза, съгласно постоянната съдебна практика национален режим, който ограничава свободите на движение, може да остане несъвместим с правото на Съюза, макар неговото прилагане да не е задължително. Наличието на

избор, който евентуално би позволил дадено положение да се превърне в съвместимо с правото на Съюза, не санира само по себе си незаконосъобразността на система като разглежданата в главното производство, която продължава да включва несъвместим с това право механизъм за данъчно облагане. Следва да се добави, че това в още по-голяма степен е вярно, когато, както е в настоящия случай, несъвместимият с правото на Съюза механизъм е този, който се прилага автоматично, ако данъчнозадълженото лице не е направило избор (вж. в този смисъл решение от 28 февруари 2013 г., Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, т. 62 и цитираната съдебна практика).

43 За да се даде обаче полезен отговор на запитващата юрисдикция в рамките на настоящото производство, следва да се разгледа въпросът за съвместимостта на механизъм за данъчно облагане като въведения с приемането на член 2, параграф 3 от ErbStG с разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, свързани със свободното движение на капитали.

44 В това отношение, що се отнася до продължителността на периода на сумиране на даренията, който се взема предвид за прилагането на по-високото облекчение, макар по-високото облекчение, прилагано към даренията между чуждестранни лица по молба на приобретателите, да е в същия размер като прилаганото към даренията, в които поне една от страните е местно лице, това не променя факта, че периодът, който се взема предвид за сумиране на даренията, е различен в зависимост от това дали става дума за дарения от първата, или от втората от тези категории.

45 При тези обстоятелства, наличието на които запитващата юрисдикция трябва да потвърди, и без да е необходимо произнасяне по съвместимостта на механизъм като предвидения в член 2, параграф 3 от ErbStG — съгласно който всяко прехвърляне от чуждестранно лице подлежи на неограничено данъчно облагане — следва да се приеме, че възприетият по-дълъг период на сумиране за даренията между чуждестранни лица, отколкото за даренията, в които поне една от страните е местно лице, евентуално може да доведе до положение, при което за първата категория дарения облекчението се прилага върху по-голяма облагаема основа, отколкото за втората категория, и че следователно първата категория дарения се облага с по-висок данък, отколкото изисквания за втората категория дарения. Такъв механизъм води до ограничаване на движението на капитали, след като може да намали стойността на дарението, което включва такава вещ (вж. по аналогия решение от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 27).

46 Следва също да се отбележи, че такова положение се утежнява още повече от факта, че за разлика от даренията, в които поне една от страните е местно лице, за които данъкът се изчислява като се сумират само по-рано извършените дарения, което дава възможност на данъчнозадълженото лице да предвиди стойността на изисквания данък, за даренията между чуждестранни лица се сумират и прехвърлянията, които ще се извършат в рамките на десетте години след съответното дарение, поради което приобретателите не са наясно какъв данък върху прехвърлянето ще трябва да платят впоследствие. В това отношение г-жа Hünnebeck заявява, че не е поискала да ползва по-високото облекчение по член 2, параграф 3 от ErbStG именно поради тази непредвидимост.

47 Следва да се приеме, че тази липса на предвидимост може да доведе до възпиране на чуждестранните лица да придобиват или да запазват имоти в Германия, доколкото последващото им прехвърляне на други чуждестранни лица ще държи последните по-дълго в положение на несигурност относно данъците, които тази държава членка евентуално ще изисква в бъдеще (вж. по аналогия решение от 15 септември 2011 г., Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, т. 22—25).

48 При това положение и при условие че запитващата юрисдикция извърши необходимите проверки относно продължителността на периода, възприет за целите на прилагането — при молба на приобретателите, чуждестранни лица — на по-високото облекчение, които проверки

са свързани с тълкуване и прилагане на германското право, трябва да се приеме, че що се отнася до продължителността на периода на сумиране на даренията, който се взема предвид за целите на прилагането на по-високото облекчение, по-неблагоприятното данъчно третиране на даренията между чуждестранни лица, отколкото това на даренията, в които страна е поне едно местно лице, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 63, параграф 1, ДФЕС.

49 Освен това следва да се приеме, че противно на твърдяното от германското правителство, тази разлика в третирането не може да бъде счетена за съвместима с разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, свързани със свободното движение на капитали, с мотива че се отнася до положения, които не са обективно сходни. В частност това правителство поддържа, че положението на местните лица и това на чуждестранни лица не са сходни, що се отнася до съответната облагаема основа. Според това правителство двете категории данъчнозадължени лица не можели да бъдат третирани точно по един и същ начин поради принципа на териториалност.

50 В това отношение е важно да се напомни, че по смисъла на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разпоредбите на член 63 ДФЕС „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“.

51 Доколкото тази разпоредба на член 65 ДФЕС представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, тя трябва да се тълкува стриктно. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребиват, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (вж. решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 42 и цитираната съдебна практика).

52 Всъщност изключението по член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС 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 63“ (вж. решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 43 и цитираната съдебна практика).

53 Следователно различното третиране, позволено съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, трябва да се разграничава от произволната дискриминация, забранена по силата на параграф 3 от същия член. От постоянната съдебна практика обаче произтича, че за да може национално данъчно законодателство като това в главното производство — което за целите на изчисляване на данъка върху даренията разграничава периода, възприет за прилагане на облекчението, приложимо към облагаемата основа на недвижим имот, намиращ се в съответната държава членка, в зависимост от това дали дарителят или надареният пребивава в тази държава, или и двамата пребиват в друга държава членка — да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, е необходимо различното третиране да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е оправдано с императивно съображение от общ интерес. Освен това, за да бъде обосновано, различното третиране на тези две категории дарения не трябва да надхвърля необходимото за постигане на целта, преследвана от разглежданата правна уредба (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 44 и цитираната съдебна практика).

54 Що се отнася до правната уредба по главното производство, от предоставената на Съда преписка е видно, че в приложение на ErbStG размерът на данъка върху даренията за разположен в Германия недвижим имот се изчислява в зависимост едновременно от стойността

на недвижимия имот и евентуалната родствена връзка между дарителя и надарения. Нито един от тези два критерия обаче не зависи от мястото на пребиваване на дарителя или на надарения. Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точка 62 от своето заключение, що се отнася до размера на данъка върху даренията, дължим за разположен в Германия недвижим имот, който е предмет на дарение, 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. Следователно положението на дъщерите на г-жа Hünnebeck е сходно с това на всеки надарен, който чрез дарение придобива недвижим имот в Германия от лице, пребиваващо на германска територия, с което се намира в родствена връзка, както и с това на надарен, пребиваващ на тази територия, който получава дарение от лице, което не пребивава там (вж. по аналогия решение от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 36).

55 За целите на събиране на данъка върху прехвърлянията при дарения на разположени в Германия недвижими имоти според германската правна уредба по принцип данъчнозадължени лица са както получателят на дарение, извършено между чуждестранни лица, така и получателят на дарение, в което поне една от страните е местно лице. За целите на изчисляването на този данък посочената правна уредба третира различно даренията, извършени между чуждестранни лица, и даренията, в които поне една от страните е местно лице, само що се отнася до периода, който се взема предвид при прилагането на облекчението върху облагаемата основа. За сметка на това няма съмнение, че класът и данъчната ставка се определят по едни и същи правила и за двете категории дарения (вж. по аналогия решение от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 37).

56 При положение че за целите на данъчното облагане на прехвърлянето с дарение на недвижим имот, разположен в съответната държава членка, дадена национална правна уредба поставя на една и съща плоскост, от една страна, надарените чуждестранни лица, придобили този имот от чуждестранно лице, и от друга страна, надарените чуждестранни или местни лица, придобили такъв имот от дарител местно лице, както и надарените местни лица, придобили същия имот от дарител чуждестранно лице, то тази уредба не може, без да наруши изискванията на правото на Съюза, да третира тези надарени лица различно в рамките на същото данъчно облагане, що се отнася до прилагането на облекчение върху облагаемата основа на този недвижим имот. Като третира еднакво — освен що се отнася до периода, който се взема предвид при прилагането на облекчението, което може да ползва надареното лице — даренията, извършени в полза на тези две категории лица, националният законодател всъщност приема, че с оглед на особеностите и условията на събиране на данъка върху даренията между тези категории лица не съществува никаква обективна разлика в положението, която може да обоснове разлика в третирането (вж. по аналогия решение от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 38).

57 Наистина следва да се признае, че както твърди по същество германското правителство, облагаемата основа на дарението на надарено чуждестранно лице, когато то е ограничено данъчно задължено за данъка върху даренията в Германия, по принцип е по-ниска от облагаемата основа, когато надареният е неограничено данъчно задължен в тази държава членка, независимо дали е местно или чуждестранно лице (вж. по аналогия решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 52).

58 Това обстоятелство обаче не може да постави под съмнение гореизложените изводи, както следва от практиката на Съда (вж. по-специално решение от 3 септември 2014 г., Комисия/Испания, непубликувано, C-127/12, EU:C:2014:2130, т. 77 и 78), още повече че периодът, възприет за прилагането на това облекчение върху облагаемата основа, предвидено от разглежданата в главното производство правна уредба, изобщо не се променя в зависимост от размера на облагаемата основа на дарението, а остава същият независимо от този размер.

59 Оттук следва, че тъй като релевантният период, който се взема предвид при прилагането на облекчението, не зависи от размера на облагаемата основа, а се прилага по отношение на надарения в качеството му на данъчнозадължено лице, характерните особености на облагаемата основа за надареното чуждестранно лице, което получава дарение от дарител, чуждестранно лице, не представляват обстоятелство, което предвид този период да създава обективна разлика между положението на този надарен и положението на надарено чуждестранно лице, което получава дарение от дарител — местно лице, или това на надарен — местно лице, който получава дарение от дарител — чуждестранно лице (вж. по аналогия решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 55).

60 При това положение следва да се провери дали ограничението на движението на капитали, установено в точка 48 от настоящото решение, може да бъде обективно обосновано с императивно съображение от общ интерес.

По обосновката на ограничението с императивно съображение от общ интерес

61 Що се отнася до това дали наличието на основание, изведено от императивно съображение от общ интерес, може да обоснове ограничението, което представлява по-неблагоприятното третиране на чуждестранните лица, предвид периода на сумиране на даренията, който се взема предвид за целите на прилагане на по-високото облекчение, изтъкнатите от германското правителство мотиви не са основателни.

62 На първо място, що се отнася до мотива, изведен от необходимостта да се запази съгласуваността на германската данъчна система, следва да се напомни, че наистина съгласно практиката на Съда този мотив 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 му с определено данъчно задължение (вж. решение от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 53 и цитираната съдебна практика).

63 В случая обаче е достатъчно да се констатира, че макар германското правителство да се ограничава само с най-общото твърдение, че член 2, параграф 3 от ErbStG води до „пълна промяна“ на режима на данъчно облагане на надарените чуждестранни лица и че всички предимства и неблагоприятни положения, произтичащи от прилагането на единия или другия режим за данъчно облагане на лицата, по отношение на които приобретателят, чуждестранно лице, може да избере „да бъде компенсиран“, това правителство не доказва как сумирането на даренията, извършени в рамките на 20 години, когато приобретателят иска да ползва по-високото облекчение, може да се приеме за подходящо средство за постигане на целта да се запази съгласуваността на германската данъчна система. В това отношение следва да се отбележи, че данъчното предимство, което, за целите на прилагане на по-високото облекчение следва от отчитането на десетте години преди дарението, по което поне една от страните е местно за Германия лице, изобщо не е компенсирано с определено данъчно задължение съгласно режима на данъка върху даренията (вж. по аналогия решения от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 54 и от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 60).

64 От това следва, че ограничение като установеното в точка 48 от настоящото решение не може да бъде обосновано с необходимостта от запазване на съгласуваността на германската данъчна система.

65 Що се отнася, на второ място, до обосновката, изведена от принципа на териториалност и от твърдяната необходимост да се осигури балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, следва да се напомни, че става въпрос за призната от Съда легитимна цел (решение от 7 ноември 2013 г., K, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 50 и цитираната съдебна практика).

66 Следва обаче да се напомни, че в случая различното третиране, което се отнася до периода, който се взема предвид за прилагането на по-високото облекчение, произтича само от прилагането на съответната германска правна уредба (вж. в този смисъл решение от 11 септември 2008 г., Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, т. 41). Освен това германското правителство не доказва, че това различно третиране е необходимо, за да гарантира правомощието на Федерална република Германия за данъчно облагане. Ето защо германското правителство не може да се позовава на такава обосновка.

67 При това положение следва да се приеме, че в случая не е установено, че ограничение като констатираното в точка 48 от настоящото решение позволява постигането на целите от общ интерес, които германското правителство твърди, че преследва.

68 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 63 и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която за даренията между чуждестранни лица и при липсата на конкретна молба от приобретателя предвижда да се използва начин за изчисляване на данъка при прилагане на по-ниско данъчно облекчение. Така или иначе тези членове не допускат и национална правна уредба, която при наличието на молба от такъв приобретател предвижда да се използва начин за изчисляване на данъка при прилагане на по-високото данъчно облекчение, което е по-често приложимо в случаите на дарения, в които поне една от страните е местно лице, тъй като, когато приобретателят, чуждестранно лице, използва тази възможност, при изчисляването на дължимия за съответното дарение данък се сумират всички дарения, които надареният е получил от същото лице в рамките на десетте години преди това дарение и на десетте години след него.

По съдебните разноски

69 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

Членове 63 и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която за даренията между чуждестранни лица и при липсата на конкретна молба от приобретателя предвижда да се използва начин за изчисляване на данъка при прилагане на по-ниско данъчно облекчение. Така или иначе тези членове не допускат и национална правна уредба, която при наличието на молба от такъв приобретател предвижда да се използва начин за изчисляване на данъка при прилагане на по-високото данъчно облекчение, което е по-често приложимо в случаите на дарения, в които поне една от страните е местно лице, тъй като, когато приобретателят, чуждестранно лице, използва тази възможност, при изчисляването на дължимия за съответното дарение данък се сумират всички дарения, които надареният е получил от същото лице в рамките на десетте години преди това дарение и на десетте години след него.

Подписи