РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

11 септември 2008 година *

По дело C-11/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hof van beroep te Gent (Белгия) с акт от 11 януари 2007 г., постъпил в Съда на 18 януари 2007 г., в рамките на производство по дело

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Език на производството: нидерландски.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

срещу

Belgische Staat,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н J. Klučka, г-н A. Ó Caoimh (докладчик) и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 декември 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н H. Eckelkamp, г-жа N. Eckelkamp, г-жа M. Eckelkamp, г-жа S. Eckelkamp, г-н T. Eckelkamp, г-жа J. Eckelkamp и г-н J. Eckelkamp, от адв. B. Coopman и адв. M. Van Daele, advocaten,

— за белгийското правителство, от г-жа L. Van den Broeck, в качеството на представител, подпомагана от адв. A. Haelterman, advocaat,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal, г-н A. Weimar и г-н R. Troosters, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 март 2008 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 12 ЕО, 17 ЕО, 18 ЕО, 56 ЕО и 58 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между наследниците на германска гражданка, г-жа H. Eckelkamp, починала в Германия, и FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (публична служба за финанси, администриране на данъка върху добавената стойност, вписванията и имуществата), по повод отказа на последната при изчисляването на данъците върху прехвърлянето, дължими върху недвижим имот, притежаван от г-жа Eckelkamp в Белгия, да приспадне дълговете, свързани с този имот, поради това че към момента на смъртта си тя не е пребивавала на белгийска територия.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно член 1 от Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [понастоящем член 67 от Договора за ЕО, 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 [другаде в текста: „пребиват“] 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 Директива 88/361, в рубрика XI са посочени „Движения на капитали за лични цели“, които включват наследствата по закон и по завещание.

Национална правна уредба

5 В Белгия установяването на данъчната ставка, данъчната основа, освобожденията и намаленията в областта на данъка върху наследството е правомощие на регионите.

6 Член 1 от Кодекса за данъка върху наследството на регион Фландрия (наричан по-нататък „Кодекса“) гласи:

„Установява се:

1° данък върху наследството върху стойността, след приспадане на дълговете, на всичко, което попада в наследството на лице, жител на Кралството;

2° данък върху прехвърляне на собственост при смърт върху стойността на недвижимите имоти, намиращи се в Белгия, които попадат в наследството на лице, което не е жител на Кралството.

За жител на Кралството се счита този, който към момента на смъртта си е установил там своето местожителство или местонахождението на своето имущество.“

7 В съответствие с член 15 от Кодекса данък върху наследството се дължи върху съвкупността от имуществото, независимо къде се намира, принадлежало на починалия или на отсъстващия, след приспадане на дълговете.

8 Член 18 от Кодекса, който се отнася до чуждестранните лица, има следното съдържание:

„Данък върху прехвърлянето на собственост при смърт се дължи върху съвкупността от намиращото се в Белгия недвижимо имущество, принадлежало на починалия или на отсъстващия, без да се изваждат тежестите.“

9 Съгласно член 29 от Кодекса, за да бъде включен в пасива, дългът трябва да продължава да съществува в деня на смъртта, което може да бъде доказано с всички правни средства, допустими за актовете, с които се учредява вземане и от които възниква задължение.

10 Член 40 от Кодекса предвижда, че срокът за подаване на декларация за наследство е пет месеца от датата на смъртта, ако тя е настъпила в Кралство Белгия, и шест месеца, ако смъртта е настъпила в друга държава в Европа.

11 По смисъла на член 41 от Кодекса:

„Срокът за подаване на декларация за наследство може да бъде продължен от генералния директор на службата по вписванията и имуществата.

В декларацията, подадена в рамките на срока, определен от закона или продължен от генералния директор, могат да бъдат внесени поправки до

изтичането на срока, освен ако заинтересованите лица не са се отказали изрично от тази възможност с декларация, подадена в законоустановената форма.“

12 Член 48, параграф 1 от Кодекса съдържа таблици с приложимите тарифи за данъка върху наследството и данъка върху прехвърлянето на собственост при смърт. Параграф 2, четвърта алинея от този член има следното съдържание:

„Дълговете и погребалните разноски се приспадат с предимство от движимото имущество и от имуществото, посочено в член 60а, освен ако подалите декларацията лица не докажат, че става въпрос за дългове, които са договорени специално с оглед придобиване или запазване на недвижими имущества.“

13 Между Кралство Белгия и Федерална република Германия не съществува двустранна спогодба в областта на избягване на двойното данъчно облагане на наследството.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

14 Жалбоподатели по главното производство са наследниците на г-жа Eckelkamp, починала на 30 декември 2003 г. в Дюселдорф (Германия).

15 На 13 ноември 2002 г. г-жа Eckelkamp подписва документ, в който признава, че има дълг към един от жалбоподателите по главното производство, г-н H. Eckelkamp. С нотариален акт от 5 юни 2003 г. тя упълномощава последния да ипотекира недвижим имот, намиращ се в Knokke-Heist (Белгия), като обезпечение за този дълг.

16 На 29 юни 2004 г., в законоустановения срок от шест месеца от датата на смъртта на г-жа Eckelkamp, жалбоподателите по главното производство подават декларация за наследство в Белгия, в която посочват този недвижим имот на стойност от 200 000 EUR в актива на наследството. Като пасив на наследството в декларацията не е посочено нищо.

17 От писмените становища на жалбоподателите по главното производство и от тези на белгийското правителство става ясно, че преди подаването на посочената декларация е разменена кореспонденция по електронен път между един от тези жалбоподатели и компетентния национален орган в областта на данъците. По този повод последният посочва, че съгласно релевантните разпоредби на фламандското законодателство данъкът върху прехвърлянето на собственост при смърт се дължи върху съвкупността от имуществото на наследодателя, намиращо се в Белгия, без приспадане на тежестите. Тъй като към момента на смъртта си г-жа Eckelkamp не е пребивавала в Белгия, нейният дълг не можел да бъда взет предвид при изчисляването на данъците върху прехвърлянето.

18 Разглежданите в главното производство данъци върху прехвърлянето на собственост при смърт са изчислени въз основа на подадената на 29 юни 2004 г. декларация.

19 След като платили тези данъци, което според становището им извършили „без да се засяга никое от правата им“, на 31 декември 2004 г. жалбоподателите по главното производство подават лично искова молба до Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (първоинстанционен съд на гр. Брюж) с цел преизчисляване на така платеният данък, по-специално с оглед при това изчисляване да бъде взет предвид и дългът на г-жа Eckelkamp.

20 На 30 май 2005 г. тази юрисдикция отхвърля иска на заинтересованите лица на основание, че към датата на неговото предявяване е изтекъл предвидения в Кодекса срок, в който е могло да бъдат взети предвид нови елементи в основата за изчислението на дължимия данък върху наследството или върху прехвърлянето.

21 Жалбоподателите по главното производство подават жалба срещу това решение пред препращащата юрисдикция, като изтъкват, че разпоредбите на Кодекса

относно изчислението на данъците върху прехвърлянето на собственост при смърт не са съобразени с общностното право. Те считат, че тези разпоредби съставляват непряка дискриминация, основана на гражданството, и ограничение на свободното движение на капитали.

22 Пред препращащата юрисдикция Belgische Staat се позовава на изтичането на предвидения в Кодекса срок за вземане предвид на нови елементи в основата за изчислението на данъка върху прехвърлянето и поддържа, че във всички случаи не било доказано, че спорният дълг продължава да съществува към датата на смъртта на г-жа Eckelkamp. Тъй като съответното лице не е пребивавало в Белгия към момента на смъртта си, от облагаемата основа на данъците върху прехвърлянето не можело да се приспадне никакъв пасив. Член 58 ЕО не засягал правото на държавите-членки да прилагат релевантните разпоредби от тяхното данъчно законодателство.

23 Според препращащата юрисдикция от незаверен частен документ от 13 ноември 2002 г. и от заверен документ от 5 юни 2003 г. ясно следва, че г-жа Eckelkamp е договорила задължение от 220 000 EUR.

24 Като счита, че спорът по главното производство повдига въпроси за тълкуването на общностното право Hof van beroep te Gent решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли разпоредбите на членове 12 [ЕО], във връзка с член 17 [ЕО] и член 18 ЕО, от една страна, и разпоредбите на член 56 [ЕО], във връзка с член [58] ЕО, от друга страна, вътрешна разпоредба на държава-членка, по силата на която при придобиване чрез наследяване на недвижим имот, намиращ се в държава-членка (държава по местонахождението), тази държава-членка събира данък върху стойността на този недвижим имот, намиращ се в държавата по местонахождението, за целите на който стойността на тежестите, с които този недвижим имот е обременен (каквито са дълговете, обезпечени с упълномощаване да се учреди ипотека върху този недвижим имот), може да се приспадне в държавата по местонахождението на този имот, ако към момента на смъртта починалият е бил местно за държавата по местонахождение на имота лице, докато това приспадане не е възможно, ако към момента на смъртта починалият е бил местно за друга държава-членка лице (държава, в която лицето е местно)?“

По допустимостта на преюдициалното запитване

25 Белгийското правителство счита, че преюдициалното запитване е недопустимо. Това правителство изтъква, от една страна, че с оглед на закъснялото предявяване на иска за преизчисляване на разглежданите данъци върху прехвърлянето, препращащата юрисдикция в никакъв случай не би могла да уважи искането на жалбоподателите по главното производство. Съгласно белгийските процесуални правила срокът, с който те са разполагали, за да изменят данните, въз основа на които са изчислени данъците върху прехвърлянето, вече бил изтекъл от няколко месеца. Следователно да се отговаря на поставения въпрос било не само ненужно, но и явно ирелевантно за целите на решението, което препращащата юрисдикция трябва да постанови.

26 От друга страна, това правителство счита, че на етапа, на който се намира главното производство, поставеният въпрос е чисто хипотетичен. На този етап препращащата юрисдикция все още не била дала никакъв отговор на въпросите от значение за решаването на спора по главното производство, по-специално по въпроса дали между дълга и засегнатия недвижим имот съществува връзка, която може да покаже наличието на тежест, с която същият е обременен. В това отношение в съдебното заседание белгийското правителство подчертава, че в конкретния случай съществува не ипотека върху този недвижим имот, намиращ се в Белгия, а единствено упълномощаване да се учреди ипотека, което преди да умре г-жа Eckelkamp направила в полза на брат си. Според това правителство, след като упълномощаването да се учреди ипотека представлява само право, предоставено на трето лице с цел евентуално вписване на ипотека върху който и да е недвижим имот, и при положение че такава ипотека не е била учредена, то не съществува никаква тежест, обременяваща посочения недвижим имот по смисъла на практиката на Съда. Следователно поставеният въпрос има хипотетичен характер.

27 В това отношение следва да се припомни, че в рамките на производство по член 234 ЕО, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, националният съд е компетентен да извърши всяка преценка на обстоятелствата по делото. По същия начин само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да понесе отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването

на общностното право, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (Решение от 12 април 2005 г. по дело Keller, C-145/03, Recueil, стр. I-2529, точка 33 и Решение от 18 юли 2007 г. по дело Lucchini, C-119/05, Сборник, стр. I-6199, точка 43).

28 Отказът да се произнесе по преюдициален въпрос, поставен от национална юрисдикция, е възможен само когато е очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора си на въпросите, които са му поставени (вж. по-специално Решение от 13 март 2001 г. по дело PreussenElektra, C-379/98, Recueil, стр. I-2099, точка 39; Решение от 22 януари 2002 г. по дело Canal Satélite Digital, C-390/99, Recueil, стр. I-607, точка 19 и Решение по дело Lucchini, посочено по-горе, точка 44).

29 Следва да се отбележи, че настоящият случай не е такъв.

30 Всъщност Съдът е призован да уточни дали по силата на общностното право националните юрисдикции са длъжни да не се съобразят с някои разпоредби на Кодекса относно изчислението на данъците върху прехвърляне на собственост при смърт, които жалбоподателите по главното производство считат, че съставляват ограничение върху свободното движение на капитали. Ето защо изглежда, че поставеният въпрос има връзка с предмета на спора по главното производство, така както той е определен от препращащата юрисдикция, и че отговорът на този въпрос може да бъде полезен на тази юрисдикция, за да реши тя дали разпоредбите на посочения кодекс са съобразени с общностното право.

31 Наистина белгийското правителство оспорва, от една страна, наличието на връзка между дълга на г-жа Eckelkamp към нейния брат и недвижимия имот, включен в наследството, която може да покаже наличието на тежест, с която този имот е обременен, и подчертава, от друга страна, че сроковете, предвидени в релевантните разпоредби на белгийското право, позволяващи добавянето на нови елементи в основата за изчисление на дължимите данъци върху прехвърлянето, към датата на предявяването на жалбата по главното производство са изтекли.

32 При все това следва да се напомни, от една страна, че препращащата юрисдикция е единствено компетентна да установи и прецени обстоятелствата по спора, с който е сезирана, както и да тълкува и приложи националното право (вж. Решение от 4 май 1999 г. по дело Sürül, C-262/96, Recueil, стр. I-2685, точка 95). Тази юрисдикция, а не Съдът следва да определи съгласно белгийското законодателство обхвата и действието на упълномощаването да се учреди ипотека, както и последиците от подобно упълномощаване, що се отнася до оставен в наследство недвижим имот, който се намира в Белгия.

33 Освен това от представената на Съда преписка следва, първо, че липсата на посочване на спорния дълг в подадената от жалбоподателите по главното производство декларация се основава на разпоредбите на Кодекса, които не предвиждат включването на подобни дългове, когато лицето, чието наследство е открито, не пребивава в Белгия към момента на неговата смърт — разпоредби, поради които препращащата юрисдикция поставя преюдициалния въпрос относно тълкуването на общностното право. Второ, преди подаването на декларацията за спорното наследство компетентните власти информират жалбоподателите по главното производство, че дългът на г-жа Eckelkamp не би могъл да бъде взет предвид при изчисляване на данъците върху прехвърляне на собственост при смърт, тъй като тя не е пребивавала в Белгия към датата на смъртта си. Трето, както произтича от точка 19 на настоящото решение, посочената декларация изглежда е била подадена от жалбоподателите по главното производство, без това да засяга никое от техните права.

34 От друга страна, следва да се напомни, че преюдициалното запитване се основава на диалог между съдия и съдия, чието начало зависи изцяло от преценката, която националната юрисдикция прави на релевантността и необходимостта от това препращане (вж. Решение от 12 февруари 2008 г. по дело Kempter, C-2/06, все още непубликувано в Сборника, точка 42). Макар да е вярно, че препращащият съд е установил, че направената от наследниците декларация е станала окончателна на датата на изтичане на законоустановения срок за подаване на такива декларации, това не променя факта, че поставеният въпрос позволява от общностното право да бъдат изведени тълкувателни елементи, които препращащият съд счита, че може да е полезно да бъдат приложени при разрешаването на висящия пред него спор, в зависимост от това право (вж. в този смисъл Решение от 16 септември 1982 г. по дело Vlaeminck, 132/81, Recueil, стр. 2953, точки 13 и 14).

35 От това следва, че настоящото преюдициалното запитване трябва да бъде прието за допустимо.

По преюдициалния въпрос

36 Със своя въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали разпоредбите на членове 12 ЕО, 17 ЕО и 18 ЕО, от една страна, и тези на членове 56 ЕО и 58 ЕО, от друга страна, трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че не допускат правна уредба на държава-членка, подобна на разглежданата в главното производство, относно изчисление на данъците върху прехвърлянето и върху наследството, дължими за недвижим имот, намиращ се в тази държава-членка, която не предвижда възможност за приспадане на дълговете, с които този недвижим имот е обременен, когато към момента на смъртта си лицето, чието наследство е открито, е местно лице не за държавата, в която този недвижим имот се намира, а за друга държава-членка, докато тази възможност за приспадане се предвижда, ако към момента на смъртта си съответното лице е местно лице за държавата, в която се намира посочения недвижим имот.

37 Член 56, параграф 1 ЕО забранява по общ начин ограниченията върху движението на капитали между държавите-членки (Решение от 6 декември 2007 г. по дело Federconsumatori и др., C-463/04 и C-464/04, Сборник, стр. I-10419, точка 19 и цитираната съдебна практика).

38 При липсата на определение в Договора за ЕО на понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, Съдът по-рано е признал указателния характер на номенклатурата в приложението към Директива 88/361, въпреки че тя е била приета въз основа на член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕИО (понастоящем след изменение то членове 69 и 70, параграф 1 от Договора за ЕО, отменени с Договора от Амстердам), като се има предвид, че съгласно нейното въведение списъкът, който тя съдържа, няма изчерпателен характер (вж. по-специално Решение от 23 февруари 2006 г. по дело van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 39; Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Fidium Finanz, C-452/04, Recueil, стр. I-9521, точка 41; Решение по дело Federconsumatori и др., посочено по-горе, точка 20 и Решение от 17 януари 2008 г. по дело Jäger, C-256/06, все още непубликувано в Сборника, точка 24).

39 В това отношение, като напомня по-специално, че наследствата, които представляват прехвърляне на едно или повече лица на имущество, оставено от починалото лице, или с други думи, прехвърляне на наследниците на собствеността

на различни вещи, права и т.н., от които се състои това имущество, са посочени в рубрика XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавена „Движения на капитали за лични цели“, Съдът постановява, че наследствата представляват движения на капитали по смисъла на член 56 ЕО, с изключение на случаите, в които съставните им елементи са в границите само на една държава-членка. (вж. Решение от 11 декември 2003 г. по дело Barbier, C-364/01, Recueil, стр. I-15013, точка 58, Решение по дело van Hilten-van der Heijden, посочено по-горе, точка 42 и Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 25).

40 Положение, при което лице, пребиваващо в Германия към момента на смъртта си, оставя в наследство на други лица, пребиваващи в Германия и в Нидерландия, недвижим имот, който се намира в Белгия, и който е предмет на изчисление на данъците върху прехвърлянето в Белгия, в никакъв случай не представлява чисто вътрешно положение.

41 Следователно наследството, предмет на спора по главното производство, представлява движение на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО.

42 Най-напред следва да се разгледа въпросът дали, както поддържат жалбоподателите по главното производство и Комисията на Европейските общности, национална правна уредба като тази, предмет на спора по главното производство, представлява ограничение върху движенията на капитали.

43 В това отношение 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 наследяване 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 наследството на лице, местно за държава-членка, различна от тази, в която се намират споменатите имоти (вж. в този смисъл Решение по дело Barbier, точка 62 и Решение по дело Jäger, точка 30, посочени по-горе).

44 Що се отнася до наследствата, съдебната практика потвърждава, че към мерките, забранени с член 56, параграф 1 ЕО, поради това че представляват

ограничения върху движенията на капитали, спадат и тези, които водят до намаляване на стойността на наследството на лице, местно за държава, различна от държавата-членка, в която се намира съответното имущество и която облага наследяването на това имущество (Решение по дело van Hilten-van der Heijden, точка 44 и Решение по дело Jäger, точка 31, посочени по-горе).

45 В настоящия случай, доколкото националните разпоредби, предмет на спора по главното производство, водят до това, че наследство, включващо недвижим имот, намиращ се на територията на Кралство Белгия, подлежи на облагане с данък върху прехвърлянето в размер, по-голям, отколкото данъка върху наследството, който би бил дължим, ако лицето, чието наследство е открито, към момента на смъртта си бе местно лице в тази държава-членка, тези разпоредби водят до ограничение върху движенията на капитали, като намаляват стойността на наследство, включващо такова имущество.

46 Всъщност, след като тази правна уредба поставя възможността за приспадане на някои дългове, които обременяват съответния недвижим имот, в зависимост от мястото на пребиваване към момента на смъртта на лицето, чието наследство е открито, то по-голямата данъчна тежест, на която наследството на чуждестранните лица е подложено като последица от това, представлява ограничение върху свободното движение на капитали.

47 Този извод не може да бъде оспорен от довода на белгийското правителство, според който Кодексът не представлява ограничение, тъй като съществува обективна разлика в положението на местните лица и това на чуждестранните лица при изчисляване на данъка върху наследството и данъка при прехвърлянето, тъй като било логично при изчисляването на данъка върху наследството единствено държавата-членка, където е пребивавало лицето, чието наследство е открито, да бъде в състояние да вземе предвид всички елементи на наследството, състоящи се от активи и пасиви, движими и недвижими вещи. Всъщност тези обстоятелства са без значение по отношение на критериите, произтичащи от съдебната практика, цитирана в точки 43 и 44 от настоящото съдебно решение (вж. също в този смисъл Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 34).

48 При все това белгийското правителство изтъква, че тъй като за разлика от делото, по което е постановено горепосоченото Решение по дело Barbier, делото по главното производство се характеризира с липсата на безусловно

задължение за предоставяне на правото на собственост върху разглеждания недвижим имот, а също и с липсата както на предходно прехвърляне на ограничено вещно право върху този имот, така и на тежест, с която последният е обременен, упълномощаването да се учреди ипотека, на което жалбоподателите по главното производство се позовават, по никакъв начин не представлява дълг, обременяващ посочения недвижим имот по смисъла на това съдебно решение.

49 Следва да се напомни, че по случая в основата на Решение по дело Barbier, посочено по-горе, поставеният въпрос се е отнасял до изчисляването на размера на изискуемия данък при придобиване по наследство на недвижим имот, разположен в държава-членка, и отчитането — с цел да се определи стойността на този имот — на безусловното задължение, възложено на притежателя на вещното право, да го предостави на трето лице, разполагащо с икономическата собственост върху посочения имот. Следователно това задължение е било пряко свързано с недвижимия имот, който е предмет на наследяването.

50 По същия начин, в рамките на членове 49 ЕО и 50 ЕО, Съдът посочва, че национална правна уредба, която в областта на данъчното облагане отказва на чуждестранните лица възможността да приспадат професионалните разходи, които са пряко свързани с дейността, генерирала облагаем доход в съответната държава-членка, докато напротив, тази правна уредба я предоставя на местните лица, рискува да действа във вреда главно на гражданите на други държави-членки и е в противоречие с посочените членове (вж. в този смисъл Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse, C-234/01, Recueil, стр. I-5933, точки 27 и 28).

51 По време на заседанието на Съда както жалбоподателите по главното производство, така и Комисията изтъкват, че по силата на разглежданото упълномощаване да се учреди ипотека съществувала достатъчна връзка между придобития по наследство недвижим имот и съответния дълг. Комисията обаче се съгласява, че от момента, в който упълномощаването да се учреди ипотека тежи не върху съответния недвижим имот, намиращ се в Белгия, а евентуално върху други недвижими имоти, то връзката между дълга и посочения недвижим имот би могла да се оспори.

52 При все това, според съдържанието на поставения от препращащата юрисдикция въпрос, дългът, обезпечен с упълномощаване да се учреди ипотека върху недвижим имот, представлява тежест, която обременява последния. В рамките на производството по член 234 ЕО Съдът е оправомощен единствено

да се произнася по тълкуването или действителността на дадена общностна разпоредба с оглед на фактите, които са му посочени от националната юрисдикция (вж. в този смисъл Решение от 16 юли 1998 г. по дело Dumon и Froment, C-235/95, Recueil, стр. I-4531, точка 25).

53 Както произтича от точка 32 от настоящото решение, не Съдът, а препращащата юрисдикция следва да провери по белгийското право естеството и действието на упълномощаването да се учреди ипотека, като това по главното производство, и да определи дали в действителност съществува пряка връзка между посочения дълг и недвижимия имот, който е предмет на изчисляване на разглежданите по главното производство данъци върху прехвърлянето.

54 Във всеки случай следва да се отбележи, че да се постави възможността за приспадане на дълговете, с които недвижим имот е обременен, в зависимост от условието лицето, чието наследство е открито, да пребивава към момента на смъртта си в държавата, в която се намира този недвижим имот, представлява ограничение върху свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56, параграф 1 ЕО.

55 По-нататък следва да се разгледа дали така установеното ограничение върху свободното движение на капитали може да бъде оправдано с оглед на разпоредбите на Договора.

56 В това отношение е важно да се напомни, че съгласно член 58, параграф 1, буква а) ЕО „[Р]азпоредбите на член 56 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“.

57 Тази разпоредба на член 58 ЕО, доколкото представлява дерогация от основния принцип за свободно движение на капитали, трябва да бъде обект на стриктно тълкуване. Следователно тази разпоредба не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребиват, или от държавата-членка, в която инвестират своите капитали, автоматично би било съвместимо с Договора (вж. Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 40).

58 Всъщност самата предвидена в член 58, параграф 1, буква а) ЕО дерогация е ограничена от член 58, параграф 3 ЕО, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56“ (вж. Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 44; Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 28, и Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 41). Освен това, за да бъде оправдано установеното различно третиране на дължимите относно недвижим имот, разположен върху територията на Кралство Белгия, данък върху наследството и данък при прехвърляне между лицето, което към момента на смъртта си е пребивавало в тази държава-членка, и това, което към този момент е било местно лице в друга държава-членка, не трябва да превишава необходимото за постигане на целта, преследвана от разглежданата правна уредба.

59 Следователно трябва да се направи разграничение между неравното третиране, позволено съгласно член 58, параграф 1, буква а) ЕО, и произволната дискриминация, забранена по силата на параграф 3 от същия член. От съдебната практика обаче произтича, че за да може национално данъчно законодателство като това в главното производство — което за целите на изчисляване на данъка върху наследството разграничава възможността за приспадане на дълговете, с които е обременен недвижим имот, намиращ се в съответната държава-членка, в зависимост от това дали лицето, чието наследство е открито, е пребивавало към момента на смъртта си в тази държава-членка или 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 обществен интерес (вж. Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе, точка 43, Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 29 и Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 43).

60 В това отношение следва, на първо място, да се отбележи, че противно на становището, поддържано от белгийското правителство и напомнено в точка 47 от настоящото решение, това различно третиране не би могло да се обоснове с мотива, че се отнася до положения, които не са обективно сходни.

61 Всъщност, при условие че бъдат направени проверки от препращащата юрисдикция, свързани с естеството и действието на упълномощаването да се учреди ипотека и с въпроса дали разглежданото в главното производство упълномощаване тежи върху недвижимия имот, включен в наследството, както изглежда

произтича от преписката, изчисляването на данъка върху наследството и на данъка върху прехвърлянето на основание на тази правна уредба би било пряко свързано със стойността на това недвижимо имущество. В такъв случай обективно не може да съществува никаква разлика в положението, която да обоснове неравно данъчно третиране по отношение нивото на данъка върху наследството и на данъка върху прехвърлянето, дължими съответно за недвижим имот, който се намира в Белгия и принадлежи на лице, местно за тази държава-членка към момента на неговата смърт, и за недвижим имот, принадлежащ на лице, местно за друга държава-членка към същия този момент. Следователно положението на наследниците на г-жа Eckelkamp би било сходно с това на всеки друг наследник, чието наследство включва недвижим имот, намиращ се в Белгия, оставен в наследство от лице, местно за същата тази държава, към момента на неговата смърт (вж., в този смисъл Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 44).

62 Както изтъкват жалбоподателите по главното производство, белгийската правна уредба разглежда по принцип както наследниците на местните лица, така и наследниците на тези, които към момента на своята смърт са чуждестранни лица, като данъчнозадължени лица за целите на събирането на данък върху наследството и/или данък при прехвърлянето на недвижими имоти, разположени в Белгия. Едва при приспадането на дълговете от наследството на чуждестранните лица се провежда различно третиране между последните и местните лица.

63 При положение че за целите на данъчното облагане на недвижим имот, придобит по наследство и разположен в съответната държава-членка, национална правна уредба поставя на една и съща плоскост наследниците на лице, което към момента на смъртта си има качеството на местно лице, и тези на лице, което към същия този момент има качеството на чуждестранно лице, то тя не може, без това да доведе до дискриминация в рамките на същото данъчно облагане, да третира тези наследници различно, що се отнася до възможността за приспадане на тежестите, с които този недвижим имот е обременен. Като третира еднакво, с изключение на приспадането на дългове, наследствата на тези две категории лица за целите на данъците върху наследството, националният законодател всъщност приема, че с оглед на особеностите и условията на това данъчно облагане между същите не съществува никаква обективна разлика в положението, която може да обоснове разлика в третирането (вж. по аналогия в рамките на правото на установяване Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, 270/83, Recueil, стр. 273, точка 20, както и Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 35, в рамките на свободното движение на капитали и в рамките на свободното движение на капитали и данъците върху наследството, Решение от същата дата по дело Arens-Sikken, C-43/07, все още непубликувано в Сборника, точка 57).

64 Поради това накрая следва да се разгледа дали ограничението върху движението на капитали, произтичащо от правна уредба като разглежданата по главното производство, може да бъде обективно оправдано с императивно съображение от обществен интерес.

65 Белгийското правителство поддържа, че по силата на германската правна уредба, приложима към имуществото на наследодателя, дългът, чието приспадане в Белгия искат жалбоподателите, на практика е предмет на двойно приспадане, което според практиката на Съда (Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837) би трябвало да се избягва.

66 В това отношение следва най-напред да се напомни, че Съдът е посочил в рамките на своята практика относно свободното движение на капитали и относно данъците върху наследството, че гражданин не може да бъде лишен от възможността да се позове на разпоредби на Договора на основание, че се ползва от данъчни предимства, законно предвидени от действащите норми в държава-членка, различна от тази, в която той пребивава (Решение по дело Barbier, посочено по-горе, точка 71).

67 По-нататък, както беше напомнено в точка 13 от настоящото решение, не съществува двустранна спогодба между Кралство Белгия и Федерална република Германия в областта на избягване на двойното данъчно облагане при данъците върху наследството.

68 За да обоснове ограничение върху свободното движение на капитали, произтичащо от нейната правна уредба, държавата-членка, в която се намира включения в наследството недвижим имот, не може да се позовава на съществуването на възможност, независимо от нейната воля, за отпускане на данъчен кредит в друга държава-членка, каквато е държавата-членка, в която лицето, чието наследство е открито, пребивава към момента на смъртта си, който би могъл да компенсира изцяло или отчасти вредите, претърпени от наследниците на това лице при изчисляването на данъците върху прехвърлянето поради липсата на възможност за приспадане на дълговете, с които е обременен оставения в наследство недвижим имот в държавата-членка, в която той се намира (вж. в този смисъл Решение по дело Arens-Sikken, посочено по-горе, точка 65).

69 Всъщност държава-членка не може да се позовава на съществуването на предимство, предоставено едностранно от друга държава-членка, в конкретния случай държавата-членка, в която заинтересованото лице пребивава към момента на смъртта си, за да се отклони от задълженията си по Договора, по-специално по силата на неговите разпоредби относно свободното движение на капитали (вж. в този смисъл Решение 8 ноември 2007 г. по дело Amurta, C-379/05, Сборник, стр. I-09569, точка 78).

70 Накрая, от представената на Съда преписка следва, че при изчисляването на данъците върху прехвърлянето разглежданата в главното производство правна уредба чисто и просто изключва приспадането на дълговете, с които оставеният в наследство недвижим имот е обременен, когато към момента на смъртта си съответното лице не пребивава в държавата, в която се намира имотът, включен в наследството, без да взима предвид третирането на посочените дългове, и по-конкретно липсата на данъчен кредит в друга държава-членка, каквато е държавата-членка, в която е пребивавал починалият.

71 Ето защо на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че разпоредбата на член 56 ЕО във връзка с разпоредбата на член 58 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, като разглежданата в главното производство, свързана с изчислението на дължимите данъци върху наследството и данъци върху прехвърлянето за недвижим имот, разположен в държава-членка, която не предвижда приспадане на дълговете, с които този недвижим имот е обременен, когато към момента на смъртта си лицето, чието наследство е открито, е местно лице не за тази държава, а за друга държава-членка, докато тази възможност за приспадане се предвижда, ако към същия момент това лице е местно лице за държавата, в която се намира недвижимият имот, включен в наследството.

72 С оглед на гореизложеното не е необходимо да се отговаря на преюдициалния въпрос, доколкото той се отнася до тълкуването на членове 12 ЕО, 17 ЕО и 18 ЕО.

По съдебните разноски

73 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата 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:

Разпоредбата на член 56 ЕО във връзка с разпоредбата на член 58 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като тази по главното производство свързана с изчислението на дължимите данъци върху наследството и данъци върху прехвърлянето за недвижим имот, разположен в държава-членка, която не предвижда приспадане на дълговете, с които този недвижим имот е обременен, когато към момента на смъртта си лицето, чието наследство е открито, е местно лице не за тази държава, а за друга държава-членка, докато тази възможност за приспадане се предвижда, ако към същия момент това лице е местно лице за държавата, в която се намира недвижимият имот, включен в наследството.

Подписи