РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

11 септември 2008 година *

По дело C-43/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 12 януари 2007 г., постъпил в Съда на 2 февруари 2007 г., в рамките на производство по дело

D. M. M. A. Arens-Sikken

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

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,

* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

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

като има предвид становищата, представени:

— за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels и г-жа M. de Mol, в качеството на представители,

— 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 73б и 73г от Договора за ЕО (понастоящем съответно членове 56 ЕО и 58 ЕО), свързани със свободното движение на капитали.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-жа Arens-Sikken, съпруга на нидерландски гражданин, починал в Италия, и Staatssecretaris van Financiën (Държавен секретар на финансите) относно изчисляването на дължим при прехвърлянето данък за недвижим имот, който наследодателят е притежавал в Нидерландия.

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 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 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 се съдържат „Движения на капитали за лични цели", които обхващат наследствата по закон и по завещание.

Национална правна уредба

5 По нидерландското право всяко наследство се облага с данък. Член 1, параграф 1 от Закона за наследството (Successiewet) от 28 юни 1956 г. (Stb. 1956, № 362, наричан по-нататък „SW 1956"), е правел разграничение според това дали лицето, чието наследство се открива, е пребивавало към момента на смъртта си в Нидерландия или в чужбина.

6 За периода от 1 януари 1992 г. до 31 декември 2001 г. тази разпоредба е гласяла следното:

„Съгласно този закон се събират следните данъци:

1. Данък върху наследството върху стойността на всички имущества, прехвърлени по силата на правото на наследяване вследствие смъртта на лице, което е пребивавало в Нидерландия към момента на смъртта си. […]

2. Данък при прехвърляне върху стойността на имуществата, посочени в член 5, параграф 2, придобити по дарение или по наследство вследствие смъртта на лице, което не е живеело в Нидерландия към момента на това дарение или тази смърт;

3. Данък дарение […]“

7 В редакцията си, приложима от 8 декември 1995 г. до 31 декември 2000 г., член 5, параграф 2 от SW 1956 е гласял:

„Данъкът при прехвърляне се събира върху стойността:

1. на намиращата се на територията на държавата собственост, посочена в член 13 от Закона за данък върху имуществото [Wet op de vermogensbelasting]

от 16 декември 1964 г. (Stb. 1964, № 520, наричан по-нататък „WB 1964“), евентуално след приспадане на посочените в този член задължения;

[…]“

8 В редакцията си, приложима от 1 януари 1992 г. до 31 декември 2000 г., член 13, параграф 1, първо тире от WB 1964 е определял „намиращата се на територията на държавата собственост“ като включваща „недвижими вещи, разположени в Нидерландия, или свързаните с тях права“ (доколкото те не принадлежат на нидерландско предприятие).

9 Член 13, параграф 2, буква б) от WB 1964 допуска приспадането само на задължения, обезпечени чрез ипотека върху недвижим имот, разположен в Нидерландия, доколкото разходите и лихвите, свързани с тези задължения, са взети предвид при изчисляването на брутния вътрешен доход по смисъла на член 49 от Закона за данъка върху общия доход (Wet op de inkomstenbelasting) от 16 декември 1964 г. (Stb. 1964, № 519).

10 Не съществува спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между Кралство Нидерландия и Италианската република относно данъка върху наследството.

11 От становището на нидерландското правителство е видно, че ставката на данъка върху наследството е прогресивна в две отношения. От една страна, тя зависи от съществуващата връзка между данъкоплатеца и наследодателя. От друга страна, тя варира в зависимост от стойността на придобитото.

12 От споменатото становище е видно също, че от 1 януари 1985 г. пропорционалната ставка от 6 % при данъка при прехвърляне е била отменена и заменена с прогресивната ставка при данък върху наследството и при данък дарение. Данъкът при прехвърлянето следователно се прилага също съгласно двойно прогресивна ставка, която е определена с оглед на съществуващата връзка между данъкоплатеца и наследодателя и — считано от тази дата — според стойността на придобиване.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

13 Съпругът на г-жа Arens-Sikken умира на 8 ноември 1998 г. Към момента на своята смърт той в продължение на повече от десет години не е жия в Нидерландия, а е пребивавал в Италия.

14 Тъй като наследодателят се е разпоредил със своите имущества чрез завещание, неговото наследство е разделено на равни части между ищцата в главното производство и четирите родени от брака му с нея деца.

15 По силата обаче на делба чрез завещание от възходящ по смисъла на стария член 1167 от Нидерландския граждански кодекс всички активи и пасиви от наследствената маса се предоставят на преживелия съпруг, а именно г-жа Arens-Sikken.

16 Според акта за препращане и становището на нидерландското правителство ищцата по главното производство е получила вследствие на тази подялба активи и пасиви, чиято стойност превишава тази на нейния наследствен дял, определен съгласно закона. Следователно тя се е възползвала от превишение. Що се отнася до децата ѝ, те търпят недостиг, поради това че не са получили нито една вещ, съдържаща се в наследствената маса. Съгласно делбата чрез

завещание от възходящ ищцата по главното производство е била длъжна да заплати в наличност на своите деца стойността на съответните им дялове от наследствената маса. Следователно тя поема задължение, свързано с превишаване на полученото спрямо всяко от нейните деца, и същите стават взискатели по вземания спрямо ищцата, в резултат на недостиг на полученото.

17 Наследствената маса е включвала по-конкретно дял на наследодателя от недвижим имот, разположен в Нидерландия, който дял бил на стойност 475 000 NLG.

18 Наследниците на наследодателя попълват декларация за данък при прехвърлянето, като за основа вземат стойност на придобиване за всеки от тях в размер на 95 000 NLG, а именно една пета от стойността на недвижимия имот, възлизаща на 475 000 NLG.

19 Данъчната администрация обаче приема, че ищцата по главното производство е придобила целия дял от получения в наследство недвижим имот и я приканва да заплати сума за данък при прехвърляне, изчислена въз основа на стойност от 475 000 NLG. Никакъв данък при прехвърляне не е изискван от децата на г-жа Arens-Sikken.

20 След възражение на ищцата по главното производство решението на данъчна администрация е потвърдено.

21 Г-жа Arens-Sikken подава жалба пред Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Апелативен съд на 's-Hertogenbosch) срещу приетото от посочената администрация решение за потвърждаване. В жалбата си тя твърди, че не е трябвало да бъде задължена да заплати данък при прехвърляне, изчислен въз основа на стой-

ността от 475 000 NLG, а че този размер е трябвало да бъде намален поради задълженията, свързани с превишаване на полученото.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch постановява, че що се отнася до ищцата по главното производство, данъкът при прехвърляне е бил свързан с придобиването на недвижим имот по силата на наследственото право. В рамките на делба чрез завещание от възходящ той приема, че предоставеният на ищцата имот е представлявал делът на наследодателя в съответния недвижим имот.

23 Ищцата подава касационна жалба срещу решението на Gerechtshof te 's-Hertogenbosch пред Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия). В акта си за препращане последният констатира, че Gerechtshof te 's-Hertogenbosch основателно приема, че за целите на събирането на данъка при прехвърлянето се счита, че съгласно нидерландското наследствено право ищцата по главното производство е получила изцяло дела от недвижимия имот, който ѝ е бил предоставен. Тази юрисдикция констатира, че според нидерландския режим на данъка при прехвърлянето заинтересованото лице не може за определяне на данъчната основа да приспада задълженията, свързани с превишаване на полученото (също както не може да приспада пропорционална част от всички задължения, които са част от наследствената маса). Напротив, ако съпругът на г-жа Arens-Sikken беше пребивавал в Нидерландия към момента на смъртта си, тя би могла да вземе предвид задълженията, свързани с превишаване на полученото (подобно на всички задължения, включени в наследствената маса), при изчисляването на основата на данъка върху наследството, който би бил дължим при тази хипотеза.

24 При тези обстоятелства препращащата юрисдикция иска да установи дали в рамките на определянето на данъчната основа на данъка при прехвърлянето неприспадането на задълженията, свързани с превишаване на полученото, представлява незаконосъобразно ограничение на свободното движение на капитали. В това отношение тя иска да се установи и дали съществува достатъчна връзка между задълженията, свързани с превишаване на полученото, и недвижимия имот, съгласно практиката на Съда, която следва от Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933) и Решение от 11 декември 2003 г. по дело Barbier (C-364/01, Recueil, стр. I-15013).

25 Като счита, че спорът повдига въпроси, свързани с тълкуването на общностното право, Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли членове 73б и 73г от Договора [...] да се тълкуват в смисъл, че не допускат дадена държава-членка да събира във връзка с недвижим имот, разположен в тази държава-членка и представляващ част от наследствената маса на лице, което пребивава към момента на смъртта си в друга държава-членка, данък при придобиване на този имот по наследствен път върху стойността му, без да се отчитат задълженията, свързани с превишаване на полученото, поети от бенефициера по силата на делба чрез завещание?

2) Ако на предходния въпрос трябва да се даде положителен отговор и ако освен това следва да се определи чрез сравнение дали и до каква степен трябва да се вземат предвид задълженията, свързани с превишаване на полученото, какъв е приложимият тогава метод за сравнение [...] в хипотеза като тази в конкретния случай, за да се определи дали размерът на данъка върху наследството, който щеше да бъде събран в хипотезата, при която наследодателят към момента на смъртта си беше пребивавал в Нидерландия, би бил по-малък от размера на данъка при прехвърлянето?

3) При преценката за евентуално наличие на задължение, поето по силата на Договора [за ЕО] от държавата-членка, в която е разположен недвижимият имот, да позволи приспадането изцяло или отчасти на задълженията, свързани с превишаване на полученото, трябва ли да се отчита обстоятелството, че това приспадане би могло да доведе до по-малък размер на компенсация за избягване на двойно данъчно облагане в държавата-членка, която се счита за компетентна да облага наследството поради мястото на пребиваване на наследодателя?“

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

26 С тези въпроси препращащата юрисдикция иска да се установи по същество дали разпоредбите на член 73б във връзка с член 73г от Договора трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава-членка като разглежданата в главното производство, свързана с изчисляването на дължимия данък върху наследството и данък при прехвърляне във връзка с недвижим имот, разположен в тази държава-членка, която при изчисляването на посочените данъци не предвижда приспадане на задълженията, свързани с превишаване на полученото от делба чрез завещание от възходящ, когато лицето, чието наследство е открито, към момента на своята смърт не е пребивавало в държавата, в която е разположен този недвижим имот, а в друга държава-членка, макар че това приспадане е предвидено, когато съответното лице към момента на своята смърт е пребивавало в държавата-членка, в която е разположен посоченият недвижим имот.

27 В случай на утвърдителен отговор на този въпрос и предвид посочените по-горе Решение по дело Gerritse и Решение по дело Barbier препращащата юрисдикция иска освен това да се установи какъв метод за сравнение е приложим към случай като разглеждания в главното производство, за да определи дали размерът на данъка върху наследството, който щеше да бъде събран в хипотезата, при която лицето, чието наследство е открито, към момента на своята смърт беше пребивавало в Нидерландия, би бил по-малък от размера на данъка при прехвърляне.

28 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).

29 При липсата в Договора на определение на понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО Съдът по-рано е признал индикативно значение на приложената към Директива 88/361 номенклатура, макар тя да е приета въз основа на член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕИО (понастоящем член 69 и член 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-конкретно 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, както и Решение от 17 януари 2008 г. по дело Jäger, C-256/06, Сборник, стр. I-123, точка 24).

30 В това отношение, като напомня по-специално, че наследствата, които представляват прехвърляне на едно или повече лица на имуществото, оставено от починало лице, или с други думи прехвърляне на наследниците на собствеността върху различни вещи, права и т.н., от които е съставено това имущество, попадат 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, при които съставните им елементи са в границите само на една държава-членка (вж. посочените по-горе Решение по дело Barbier, точка 58; Решение по дело van Hilten-van der Heijden, точка 42 и Решение по дело Jäger, точка 25).

31 Положение, при което лице, пребиваващо в Италия към момента на смъртта си, оставя в наследство на други лица, пребиваващи в Италия или евентуално в други държави-членки, недвижим имот, разположен във Нидерландия, който е обект на изчисляване на данък при прехвърляне в Нидерландия, по никакъв начин не представлява чисто вътрешно положение.

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

33 Най-напред следва да се разгледа въпросът дали, както се поддържа от Комисията на Европейските общности, национална правна уредба като тази, която е предмет на спора по главното производство, представлява ограничение върху движенията на капитали.

34 В това отношение в самото начало следва да се напомни, че съгласно нидерландската правна уредба, когато лицето, чието наследство е открито, пребивава към момента на смъртта си в държава-членка, различна от Кралство Нидерландия, задълженията, свързани с превишаване на полученото по силата на делба чрез завещание от възходящ, като поетите от г-жа Arens-Sikken задължения в главното производство, не могат да се приспадат при изчисляването на данъка при прехвърляне във връзка с оставения в наследство недвижим имот. Следователно данъкът при прехвърляне, който ищцата по главното производство е трябвало да заплати поради придобиването на недвижим имот по наследство, е трябвало да се изчисли върху стойност от 475 000 NLG, а именно върху цялата стойност на посочения имот.

35 Напротив, когато същото лице пребивава в Нидерландия към момента на смъртта си, изчисляването на дължимия данък върху наследството за придобит по наследство недвижим имот взема предвид такива задължения. В същото положение като това на ищцата в главното производство, което се характеризира с наличието на четири други наследника и с оставен в наследство недвижим имот на стойност 475 000 NLG, данъкът върху наследството, който преживелият съпруг би трябвало да заплати, след като е поел задълженията, свързани с превишаване на полученото, би бил изчислен върху сума от 95 000 NLG, която представлява една пета от стойността на посочения имот.

36 От практиката на Съда следва, че национални разпоредби за определяне на стойността на недвижимите имоти за целите на изчисляване на размера на дължимия данък в случай на придобиване по наследство не само могат да бъдат от такова естество, че да разколебаят намерението за закупуване на недвижими имоти, разположени в съответната държава-членка, а могат и да доведат до намаляване на стойността на наследството на лице, пребиваващо в държава-членка, различна от тази, в която се намират споменатите имоти (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Barbier, точка 62, и Решение по дело Jäger, точка 30).

37 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, пребиваващо в 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, посочено по-горе, точка 44 и Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 31).

38 Несъмнено при положение като това в главното производство, с оглед прилагането на националната правна уредба, облагаемата стойност на оставения в наследство недвижим имот остава същата, независимо дали се допуска или не приспадане, за да се вземе предвид делбата чрез завещание от възходящ. Както Комисията основателно изтъква, това обаче не променя факта, че що се отнася до използвания метод на изчисление с оглед определяне на ефективно дължимия данък, нидерландската правна уредба прави разграничение между лицата, които към момента на смъртта си са били местни, и тези, които към същия момент са били чуждестранни лица в съответната държава-членка.

39 Всъщност, както е видно от точки 34 и 35 от настоящото съдебно решение, ако местно лице беше оставило в наследство на петима наследници недвижим имот, разположен в Нидерландия, и беше направило също делба чрез завещание от възходящ, цялата свързана с този недвижим имот данъчна тежест щеше да бъде споделена от всичките наследници, докато вследствие на смъртта на чуждестранно лице, като съпруга на ищцата в главното производство, цялата данъчна тежест се понася от един-единствен наследник. Както Комисията отбелязва, в първия случай би имало множество наследници и събраната от всеки от тях сума не би надхвърляла непременно — предвид стойността на съответния недвижим имот — прага или праговете на приложение на по-висока ставка на облагане. Напротив, извършено облагане върху цялата стойност на недвижим имот и вменяването му в тежест на един-единствен наследник, който е поел задълженията, свързани с превишаване на полученото вследствие на делба чрез завещание от възходящ, би могло да доведе и дори неизбежно би довело до прилагането на по-висока ставка на облагане.

40 От това следва, че поради прогресивния характер на предвидените степени на облагане от нидерландската правна уредба, която, както Комисията подчертава по време на съдебното заседание, не може сама по себе си да бъде критикувана,

национална правна уредба като разглежданата в главното производство би могла да подложи наследството на чуждестранно лице на по-висока обща данъчна тежест.

41 Това заключение не би могло да се постави под въпрос от довода на нидерландското правителство, според който правната уредба, прилагана в Нидерландия, не съдържа никакво ограничение, тъй като изтъкнатата от ищцата в главното производство разлика в третирането е резултат от разделянето на данъчната компетентност между държавите-членки. Всъщност това обстоятелство е ирелевантно предвид критериите, които произтичат от цитираната в точки 36 и 37 от настоящото решение съдебна практика. Освен това разликата в третирането при отчитането на задълженията, свързани с превишаване на полученото, произтича единствено от прилагането на съответната нидерландска правна уредба (вж. също в този смисъл Решение по дело Jäger, посочено по-горе, точка 34).

42 Нидерландското правителство обаче твърди, че задълженията, свързани с превишаване на полученото, не трябва да се считат като пряко свързани с недвижимия имот по смисъла на посочените по-горе Решение по дело Gerritse и Решение по дело Barbier. Тези задължения не били задължения, които са част от наследството, а задължения, поети от преживелия съпруг и породени след смъртта на съответното лице като последица от неговото завещание. Посочените задължения не обременявали недвижимия имот и кредиторите на преживелия съпруг, който поема задължението, свързано с превишаване на полученото, не биха могли да претендират никакво вещно право върху този недвижим имот.

43 В това отношение 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.

44 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 по дело Gerritse, посочено по-горе, точки 27 и 28).

45 Макар и да е вярно обаче, че в главното производство — както препращащата юрисдикция сама посочва — задълженията, свързани с превишаване на полученото, са обвързани с разглеждания недвижим имот, доколкото те произтичат от обстоятелството, че по силата на делбата чрез завещание от възходящ посоченият имот е придобит изцяло от ищцата в главното производство, не е необходимо за установяване наличието на ограничение, по принцип забранено от член 56, параграф 1 ЕО, да се изследва дали съществува пряка връзка между задълженията, свързани с превишаване на полученото, и недвижимия имот, предмет на наследяване. Всъщност за разлика от споменатите по-горе дела, настоящото дело се отнася до последиците — които за наследниците са различни — на национална правна уредба, която при разделянето на облагаемата основа вследствие на делба чрез завещание от възходящ прави разграничение според това дали лицето, чието наследство е открито, към момента на смъртта си е било местно или чуждестранно лице в съответната държава-членка.

46 В конкретния случай, както е видно от точки 38—40 от настоящото съдебно решение, ограничението при свободното движение на капитали произтича от обстоятелството, че национална правна уредба като тази по главното производство, съчетана с прилагането на прогресивна ставка на облагане, води до различно третиране при разделянето на данъчната тежест между различните наследници на лице, което към момента на смъртта си е било местно, и тези на лице, което към същия момент е било чуждестранно в съответната държава-членка.

47 По време на съдебното заседание самото нидерландско правителство признава, че при положение като това по главното производство неотчитането на вземанията, свързани с недостиг на полученото от другите наследници на такова чуждестранно лице, би могло да доведе до по-голяма данъчна тежест, тъй като данъкът при прехвърлянето се изисква единствено от преживелия съпруг.

48 Нужно е също да се отбележи, че при положение като това по главното производство ограничението, произтичащо от обстоятелството, че преживелият съпруг е задължен да заплати данък при прехвърлянето върху цялата стойност на недвижимия имот, без да се вземат предвид задълженията, свързани с превишаване на полученото, се утежнява още повече от факта, че — както е видно от точка 12 на настоящото решение и от представените пред Съда писмени становища от Комисията — данъкът при прехвърляне се изчислява в зависимост не само от стойността на придобиваното, но и с оглед съществуващата връзка между данъкоплатеца и наследодателя. Според Комисията освобождаването, което се прилага към преживелите съпрузи, обикновено е значително за разлика от това, което се прилага спрямо децата.

49 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.

50 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“.

51 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).

52 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 различното третиране на дължимите относно недвижим имот, разположен върху територията на Кралство Нидерландия, 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 (вж. в този смисъл Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 29).

53 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 прави разграничение между приспадането на задължения, свързани с превишаване на полученото, според това дали лицето, чието наследство е открито, е живеело 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).

54 В това отношение следва да се отбележи, че противно на твърдението на нидерландското правителство това различно третиране не би могло да се обоснове с мотива, че се отнася до положения, които не са обективно сходни.

55 Всъщност разглежданото в главното производство положение на наследниците на наследодателя е сравнимо с това на всеки друг наследник, чието наследство включва недвижим имот, който е разположен в Нидерландия и е оставен в наследство от лице, пребиваващо в същата държава към момента на смъртта си.

56 Нидерландската правна уредба по принцип разглежда 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 Нидерландия. Само по отношение на приспадането на задължения, свързани с превишаване на полученото вследствие на делба чрез завещание от възходящ, се извършва различно третиране между наследствата на местни и чуждестранни лица.

57 При положение че за целите на данъчното облагане на недвижим имот, придобит по наследство и намиращ се 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 не 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 дълговете, 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, C-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 на данъка върху наследството, Решение от същата дата по дело Eckelkamp и др., C-11/07, все още непубликувано в Сборника, точка 63).

58 Накрая, във връзка с това дали ограничението върху движението на капитали, произтичащо от национална правна уредба като разглежданата в главното производство, може да бъде обективно оправдано с императивно съображение от обществен интерес, необходимо е да се отбележи, че като се държи сметка за изложените съображения по отношение на третия преюдициален въпрос, никаква подобна обосновка не е изложена от нидерландското правителство.

59 Що се отнася до втория въпрос следва да се изтъкне, че ограничението на свободното движение на капитали се основава на обстоятелството, че при изчисляването на данъка при прехвърлянето неотчитането на задълженията,

свързани с превишаване на полученото, в съчетание с прогресивния характер на степените на облагане, предвиден от националната правна уредба, би могло да доведе до по-голяма данъчна тежест, отколкото приложимата при изчисляването на данъка върху наследството. Освен това препращащата юрисдикция формулира този въпрос, като се позовава на Решение по дело Gerritse и Решение по дело Barbier, посочени по-горе, които — както е видно от точка 45 от настоящото решение — не са релевантни в конкретния случай. При тези обстоятелства на втория въпрос не следва да се отговаря.

60 Предвид гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че членове 73б и 73г от Договора за ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази по главното производство относно изчисляването на дължимите данък върху наследството и данък при прехвърляне за недвижим имот, разположен в държава-членка, която при изчисляването на посочените данъци не предвижда приспадането на задълженията, свързани с превишаване на полученото вследствие на делба чрез завещание от възходящ, когато лицето, чието наследство е открито, към момента на смъртта си не е било местно лице в тази държава, а в друга държава-членка, докато това приспадане е предвидено, когато това лице към същия момент е било местно лице в държавата, в която е разположен недвижимият имот, предмет на наследяване, доколкото такава правна уредба прилага прогресивна ставка на облагане и поради това неотчитането на посочените задължения в съчетание с прогресивната ставка би могло да доведе до по-голяма данъчна тежест за наследниците, които не могат да се позоват на такова приспадане.

По третия въпрос

61 С този въпрос препращащата юрисдикция иска да установи по същество дали отговорът на първия въпрос може да се окаже различен, ако държавата-членка, в която към момента на смъртта си е пребивавало лицето, чието наследство е открито, по силата на правна уредба за избягване на двойното данъчно облагане, приложима на нейна територия, предоставя данъчен кредит във връзка с дължимия в друга държава-членка данък върху наследството за имуществата, разположени на територията на тази друга държава.

62 От практиката на Съда е видно, че премахването на двойното данъчно облагане е една от целите на Европейската общност, чието реализиране зависи от държавите-членки по силата на член 293, второ тире ЕО. В отсъствието на общностни мерки за уеднаквяване или хармонизиране, насочени към премахване на двойното данъчно облагане, държавите-членки са компетентни да определят критериите за данъчно облагане на доходите и имуществото, с оглед на избягване, в случая чрез спогодби, на двойното данъчно облагане. В този контекст държавите-членки са свободни в рамките на двустранни спогодби да определят факторите на обвързаност за целите на разпределянето на данъчната юрисдикция (вж. Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly, C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30; Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57; Решение от 19 януари 2006 г. по дело Bouanich, C-265/04, Recueil, стр. I-923, точка 49, както и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, посочено по-горе, точка 43).

63 Що се отнася до упражняването на така разпределеното правомощие за облагане, държавите-членки обаче не могат да пренебрегват спазването на общностните правила (Решение по дело Saint-Gobain ZN, посочено по-горе, точка 58; Решение по дело Bouanich, посочено по-горе, точка 50, както и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, посочено по-горе, точка 44).

64 Дори да се предположи обаче, че такава двустранна спогодба между държавата-членка, в която е пребивавало към момента на смъртта си лицето, чието наследство е открито, и държавата, в която е разположен недвижимият имот, който е предмет на наследяване в тази последна държава, може да неутрализира последиците от ограничението на свободното движение на капитали, разгледано в рамките на отговора на първия въпрос, следва да се констатира, че не съществува двустранна спогодба между Кралство Нидерландия и Италианската република в областта на избягване на двойното облагане с данък върху наследството.

65 При тези обстоятелства е достатъчно да се отбележи, че държавата-членка, в която е разположен недвижимият имот, не би могла за обосноваване на произтичащо от нейната правна уредба ограничение върху свободното движение на капитали да се позовава на съществуването на независима от нейната воля възможност за предоставяне от друга държава-членка — като държавата-членка, в която е пребивавало към момента на смъртта си лицето, чието наследство е открито — на данъчен кредит, който би могъл изцяло или отчасти да

компенсира претърпяната от наследниците на починалото лице загуба поради неотчитането при изчисляването на данъка при прехвърляне от държавата-членка, в която е разположен посоченият недвижим имот, на задълженията, свързани с превишаване на полученото вследствие на делба чрез завещание от възходящ (вж. в този смисъл Решение по дело Eckelkamp и др., посочено по-горе, точка 68).

66 Всъщност държава-членка не би могла да се позовава на съществуването на предимство, предоставено едностранно от друга държава-членка, в конкретния случай държавата-членка, в която съответното лице е пребивавало към момента на смъртта си, за да избегне задълженията, които произтичат за нея по силата на Договора, по-конкретно по силата на неговите разпоредби, които са свързани със свободното движение на капитали (вж. в този смисъл Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 78).

67 С оглед на гореизложените съображения на третия въпрос следва да се отговори, че даденият на първия въпрос отговор не се засяга от обстоятелството, че правната уредба на държавата-членка, в която лицето, чието наследство е открито, е пребивавало към момента на смъртта си, едностранно предвижда възможност за предоставяне на данъчен кредит във връзка с дължимия данък върху наследството в друга държава-членка за недвижими имоти, разположени в тази друга държава.

По съдебните разноски

68 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:

1) **Членове 73б и 73г от Договора за ЕО (понастоящем съответно членове 56 ЕО и 58 ЕО) трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази по главното производство относно изчисляването на дължимите данък върху наследството и данък при прехвърляне за недвижим имот, разположен в държава-членка, която при изчисляването на посочените данъци не предвижда приспадането на задълженията, свързани с превишаване на полученото вследствие на делба чрез завещание от възходящ, когато лицето, чието наследство е открито, към момента на смъртта си не е било местно лице в тази държава, а в друга държава-членка, докато това приспадане е предвидено, когато това лице към същия момент е било местно лице в държавата, в която е разположен недвижимият имот, предмет на наследяване, доколкото такава правна уредба прилага прогресивна ставка на облагане и поради това неотчитането на посочените задължения в съчетание с прогресивната ставка би могло да доведе до по-голяма данъчна тежест за наследниците, които не могат да се позовават на такова приспадане.**

2) **Отговорът, даден на първия въпрос, не се засяга от обстоятелството, че правната уредба на държавата-членка, в която лицето, чието наследство е открито, е пребивавало към момента на смъртта си, едностранно предвижда възможност за предоставяне на данъчен кредит във връзка с дължимия данък върху наследството в друга държава-членка за недвижимите имоти, разположени в тази друга държава.**

Подписи