Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

21 декември 2021 година*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на капитали — Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС — Национална правна уредба относно данъка върху наследството — Недвижими имоти, находящи се на територията на страната — Ограничено данъчно облагане — Различно третиране на местните и чуждестранните лица — Право на данъчно облекчение върху облагаемата основа — Пропорционално намаляване в случай на ограничено данъчно облагане — Задължения, свързани със запазените части — Липса на приспадане в случай на ограничено данъчно облагане“

По дело C-394/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Дюселдорф, Германия) с акт от 20 юли 2020 г., постъпил в Съда на 18 август 2020 г., в рамките на производство по дело

XY

срещу

Finanzamt V,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan (докладчик), председател на състава, K. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от пети състав, C. Lycourgos, председател на четвърти състав, I. Jarukaitis и M. Ilešič, съдии,

генерален адвокат: J. Richard de la Tour,

секретар: C. Di Bella, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 9 юни 2021 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за XY, от R. Weller, Steuerberater,

* Език на производството: немски.

– за германското правителство, от J. Möller, R. Kanitz и S. Costanzo, в качеството на представители,

– за испанското правителство, от M. J. Ruiz Sánchez, в качеството на представител,

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

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 септември 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между XY и Finanzamt V (Данъчна служба V, Германия) относно изчисляването на данъка върху наследството за недвижими имоти с местонахождение в Германия.

Правна уредба

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Закон за данъка върху наследствата и върху даренията), в редакцията му, обнародвана на 27 февруари 1997 г. (BGBl. 1997 I, стр. 378), изменен с Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Закон за борбата срещу данъчните измами и за изменение на други данъчни разпоредби) от 23 юни 2017 г. (BGBl. 2017 I, стр. 1682) (наричан по-нататък „ErbStG“), предвижда в член 1 („Облагаеми сделки“):

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

1. придобиването на имущество в случай на смърт;

2. даренията между живи;

[…]“.

4 Член 2 („Лично данъчно задължение“) от ErbStG 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 (неограничено данъчно облагане), когато към момента на смъртта си наследодателят, съответно дарителят към момента на извършване на дарението, или наследникът, съответно приобретателят към момента на възникване на данъчното задължение (член 9), е местно лице. Местни лица са:
   a) физическите лица с местоживеене или обичайно местопребиваване на територията на страната;

b) германските граждани, които не са пребивавали постоянно в чужбина повече от пет години, без да имат местоживеене на територията на страната;

[…]

3. във всички останали случаи, освен ако от параграф 3 не следва друго — за придобитото имущество в страната по смисъла на член 121 от Bewertungsgesetz [Закон за оценяването] (ограничено данъчно облагане).

[…]“.

5 Член 3 от ErbStG („Придобиване на имущество в случай на смърт“) предвижда в параграф 1:

„Придобиване на имущество в случай на смърт е:

1. придобиването на имущество по наследство […], по силата на завет […] или на основание на предявена претенция за запазена част (член 2303 и сл. от Bürgerliches Gesetzbuch [Граждански кодекс], в редакцията му, обнародвана на 2 януари 2002 г. (BGBl. 2002 I, стр. 42 и поправки в BGBl. 2002 I, стр. 2909 и BGBl. 2003 I, стр. 738), наричан по-нататък „BGB“]);

[…]“.

6 Член 9 от ErbStG предвижда, че при придобиване на имущество в случай на смърт данъкът възниква със смъртта на наследодателя.

7 Съгласно член 10 („Облагаемо придобиване на имущество“) от ErbStG:

„(1) Облагаемо придобиване на имущество е обогатяването на приобретателя, при условие че това обогатяване не е освободено от данъчно облагане […]. В случаите по член 3 обогатяването е сумата, която се получава, когато от […] стойността на цялото придобито имущество, доколкото това имущество подлежи на облагане съгласно този закон, се приспаднат наследствените задължения, които подлежат на приспадане съгласно параграфи 3—9. […]

[…]

(5) Освен ако от параграфи 6—9 не следва друго, от размера на придобитото имущество подлежат на приспадане като наследствени задължения:

1. дълговете на наследодателя […];

2. задълженията, произтичащи от завети, тежести и предявени запазени части и претенции за обезщетение за запазена част […];

(6) Не подлежат на приспадане дълговете и тежестите, които имат икономическа връзка с елементи от имуществото, които не подлежат на облагане съгласно този закон. Ако данъчното облагане е ограничено до отделни елементи от имуществото (член 2, параграф 1, точка 3 […]), само дълговете и тежестите, които имат икономическа връзка с тези имущества, подлежат на приспадане. […]

[…]“.

8 Член 15 („Данъчни класове“) от ErbStG предвижда:

„(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 доведените деца,

[…]“.

9 Член 16 („Данъчни облекчения“) от ErbStG гласи:

„(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 — в размер до 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) размерът на данъчното облекчение по параграф 1 се намалява частично. Размерът на частичното намаление съответства на съотношението между сбора на стойностите на придобитото в един и същ момент имущество, което не подлежи на ограничено данъчно облагане, и на онези имуществени облаги, които не подлежат на ограничено данъчно облагане и са прехвърлени от същото лице в рамките на десет години, и стойността на имуществото, което като цяло е прехвърлено от същото лице в рамките на десет години. Придобиванията на имущества на по-ранна дата се вземат предвид със стойността, която са имали към тази по-ранна дата.

[…]“.

10 Член 37 („Прилагане на закона“) от ErbStG предвижда в параграф 14:

„[…] и член 16, параграфи 1 и 2, в редакцията им, в сила към 25 юни 2017 г., се прилагат за придобиване на имущества, по отношение на които данъчното задължение възниква след 24 юни 2017 г.“.

11 Съгласно член 121 („Имущество в страната“) от Bewertungsgesetz (Закон за оценяването), в редакцията му, обнародвана на 1 февруари 1991 г. (BGBl. 1991 I, стр. 230), изменен със Закона от 4 ноември 2016 г.:

„Имущество в страната са:

1. земеделските земи и горски имоти в страната;

2. недвижимите имоти на територията на страната;

[…]“.

12 Член 2303 („Наследници с право на запазена част от наследството. Размер на запазената част“) от BGB предвижда в параграф 1:

„Ако по силата на разпореждане с имущество в случай на смърт низходящ на наследодателя е изключен от наследяването, той може да претендира запазената си част от наследниците. Запазената част е равна на половината от стойността на неговия дял от наследството при наследяване по закон […]“.

13 Член 2311 („Стойност на наследството“) от BGB гласи:

„(1) Размерът на запазената част се изчислява въз основа на състоянието и стойността на имуществото към момента на откриване на наследството […].

(2) Стойността следва да бъде определена, ако е необходимо, чрез извършване на оценка. Ирелевантна е определената от наследодателя стойност“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 Жалбоподателката по главното производство е австрийска гражданка, която живее в Австрия. Тя е дъщеря на E, също австрийски гражданин, който е живял в Австрия и е починал на 12 август 2018 г.

15 Същият е бил собственик на три застроени недвижими имота и на един незастроен недвижим имот в Германия. Той е направил завещание, в което посочва жалбоподателката за своя единствена наследница, а съпругата и синът му имат право само на запазената си част от наследството.

16 След смъртта на баща ѝ, със споразумение жалбоподателката по главното производство се задължава да изплати на майка си и на брат си суми в размер на 1 700 000 EUR и на 2 850 000 EUR като корекция на запазените им части от наследството. В подадената от нея до Финансова служба V декларация за облагане с данък върху наследството тя иска 43 % от свързаните със запазените части от наследството задължения, т.е. сума в общ размер на 1 956 500 EUR, да бъде приспадната от стойността на имуществото, придобито от нея по наследство, като наследствени задължения. Тя изчислява, че стойността на частта от недвижимите имоти, подлежащи на облагане с данък върху наследството в Германия, е 4 970 000 EUR, което съответства на 43 % от стойността на цялата наследствена маса, в размер на 11 592 598,10 EUR, която включва и доходи от капитали и един недвижим имот в Испания.

17 Данъчна служба V определя дължимия от жалбоподателката по главното производство данък върху наследството на 642 333 EUR. Този данък е само за недвижимите имоти, находящи се в Германия. Тя отказва да приспадне запазените части като наследствени задължения с мотива, че съгласно член 10, параграф 6, второ изречение от ErbStG тези части нямат икономическа връзка с недвижимите имоти, включени в наследствената маса. Освен това при изчисляването на данъка върху наследството вместо данъчното облекчение в размер на 400 000 EUR, предвидено по принцип за децата на наследодателя съгласно член 16, параграф 1, точка 2 от ErbStG, в приложение на член 16, параграф 2 от ErbStG Данъчна служба V взема предвид данъчно облекчение в по-малък размер.

18 С подадената жалба до Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Дюселдорф, Германия) жалбоподателката по главното производство твърди, че има право на пълния размер на данъчното облекчение, залегнало в член 16, параграф 1, точка 2 от ErbStG, с довода, че параграф 2 от тази разпоредба противоречи на правото на Съюза. Освен това за нея същото се отнася и за отказа като наследствени задължения да се приспаднат изцяло или отчасти задълженията, свързани със запазените части, в изчисления от нея размер.

19 Запитващата юрисдикция посочва, че решението по спора, поставен за разглеждане пред нея, зависи от отговора на въпроса дали член 16, параграф 2 от ErbStG и член 10, параграф 6, второ изречение от него, които са приложими при ограничено облагане с данък върху наследството, когато — при обстоятелства като разглежданите по главното производство — към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът са имали местоживеене или обичайно местопребиваване в Германия — са в съответствие с член 63, параграф 1 ДФЕС и с член 65 ДФЕС.

20 На първо място, тази юрисдикция изтъква, че германският законодател въвежда член 16, параграф 2 от ErbStG, за да приведе в действие решение от 8 юни 2016 г., Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Тя отбелязва, че съгласно тази разпоредба и съгласно член 37, параграф 14 от ErbStG при придобиване на имущество в случай на смърт, при които данъчното събитие е настъпило след 24 юни 2017 г., данъчното облекчение, предвидено в член 16, параграф 1 ErbStG, би следвало да се намали със сума, изчислена в приложение на параграф 2 от тази разпоредба. Посочената юрисдикция обаче има съмнения дали новата правна уредба е съвместима с член 63, параграф 1 ДФЕС и член 65 ДФЕС, както са разтълкувани от Съда.

21 На второ място, запитващата юрисдикция иска да се установи и дали член 10, параграф 6, второ изречение от ErbStG е съвместим с тези разпоредби.

22 В рамките на ограниченото облагане с данък върху наследството, предмет на главното производство, данъчна служба V облага с данък само недвижимите имоти, находящи се на територията на страната. Според запитващата юрисдикция в тази насока член 10, параграф 6 от ErbStG не допуска жалбоподателката по главното производство да приспадне, като пасив на придобитото от нея наследствено имущество, в приложение на член 10, параграф 5 от ErbStG, стойността на свързаните със запазените части на майка ѝ и брат ѝ нейни задължения.

23 Тя посочва, че съгласно практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) икономическата връзка, изисквана от член 10, параграф 6 от ErbStG с оглед на възможността за приспадане на дълговете или тежестите, всъщност е налице само ако те могат да бъдат отнесени към определени елементи от имуществото, включени в

наследството. В съответствие с тази съдебна практика обаче фактът, че съгласно член 2311 от BGB запазената част се изчислява съобразно стойността на наследството, не създава такава икономическа връзка, а най-много юридическа връзка.

24 Тази юрисдикция отбелязва, че ако към момента на смъртта наследодателят или жалбоподателката по главното производство е имал(а) местоживеене или обичайно местопребиваване в Германия, това положение е щяло да доведе до неограничено данъчно облагане на жалбоподателката по главното производство, което е щяло да ѝ позволи да приспадне изцяло от придобитото в случай на смърт имущество задълженията, свързани със запазените дялове, като наследствени задължения, на основание член 10, параграф 5, точка 2 от ErbStG.

25 При тези обстоятелства Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд, Дюселдорф) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 63, параграф 1 и член 65 [ДФЕС] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба на държава членка относно събирането на данъка върху наследството, която по отношение на изчисляването на данъка предвижда, че при придобиването на находящи се на територията на страната недвижими имоти данъчното облекчение, което се приспада от облагаемата основа, е в по-малък размер, когато към момента на смъртта му наследодателят и наследникът са имали местоживеене или обичайно местопребиваване в друга държава членка, от данъчното облекчение, което би било приложимо, ако към този момент поне единият от тях е имал местоживеене или обичайно местопребиваване в първата държава членка?

2) Трябва ли член 63, параграф 1 и член 65 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба на държава членка относно събирането на данъка върху наследството, която по отношение на изчисляването на данъка предвижда, че при придобиването на находящи се на територията на страната недвижими имоти свързаните със запазени части от наследството задължения не подлежат на приспадане, когато към момента на смъртта му наследодателят и наследникът са имали местоживеене или обичайно местопребиваване в друга държава членка, при положение че тези задължения биха подлежали на приспадане в пълен размер от стойността на придобитото имущество в случай на смърт, ако към момента на смъртта на наследодателя поне един от двамата — наследодателят или наследникът — е имал местоживеене или обичайно местопребиваване в първата държава членка?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

26 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която в случай на придобиване на недвижими имоти, находящи се на територията на страната, когато към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът имат местоживеене или обичайно пребиваване в тази държава членка, данъчното облекчение върху облагаемата основа се намалява — в сравнение с данъчното облекчение, което щеше да бъде приложено, ако към същия момент поне от единият от тях имаше местоживеене

или обичайно пребиваване в посочената държава членка — със сума, съответстваща на частта, която имуществото, неподложено на данъчно облагане в същата държава членка, представлява спрямо стойността на цялата наследствена маса.

27 Съгласно постоянната практика на Съда прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите членки, но те са длъжни да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза, и по-специално на основните свободи, гарантирани от Договора за функционирането на ЕС (вж. по-специално решения от 23 февруари 2006 г., van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, т. 36 и цитираната съдебна практика, от 3 март 2021 г., Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, т. 73 и цитираната съдебна практика, и от 29 април 2021 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Доходи, изплатени от ПКИПЦК), C-480/19, EU:C:2021:334, т. 25 и цитираната съдебна практика).

28 Член 63, параграф 1 ДФЕС забранява общо ограниченията на движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни.

29 Данъкът, събиран при наследяването, което се състои в преминаване на имуществото на починалото лице към едно или повече лица, попада в обхвата на отнасящите се до движението на капитали разпоредби на Договора за функционирането на ЕС, с изключение на случаите, при които съставните елементи на наследяването са свързани само с една държава членка (решение от 26 май 2016 г., Комисия/Гърция, C-244/15, EU:C:2016:359, т. 25 и цитираната съдебна практика).

30 Положението, при което държава членка облага с данък върху наследството наследствено имущество, намиращо се на нейна територия, собственост на лице, което към момента на смъртта си не е живеело в тази държава, и преминава у лице, което също не е местно лице, не може да се счита за изцяло вътрешно положение. Ето защо това положение попада в обхвата на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС.

31 Поради това трябва да се провери дали национална правна уредба, която в случай на ограничено облагане с данък върху наследството предвижда намаляване на размера на облекчението върху облагаемата основа, представлява ограничение на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС и ако е така, дали подобно ограничение е обосновано.

По наличието на ограничение по смисъла на член 63 ДФЕС

32 Що се отнася до наследяването, към мерките, представляващи ограничения на движението на капитали, спадат и мерките, които водят до намаляване на стойността на наследството на лице, местно за държава, различна от държавата членка, в която се намира съответното имущество (решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 23 и цитираната съдебна практика).

33 В настоящия случай процесната по главното производство национална правна уредба предвижда, че когато дадено наследство включва недвижими имоти с местонахождение в Германия и към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът пребивават в тази държава членка, данъчното облекчение върху облагаемата основа е по-малко от това, което щеше да се приложи, ако към този момент наследодателят или наследникът пребиваваше в посочената държава членка. Всъщност това данъчно облекчение се

намалява със сума, съответстваща на частта, която стойността на имуществото, неподложено на данъчно облагане в същата държава членка, представлява спрямо стойността на цялата наследствена маса.

34 Следователно такава правна уредба води до възлагане на данъчна тежест върху наследството между чуждестранни лица, по-голяма от тази върху наследството, при което поне едно лице е местно, и съответно води до намаляване на стойността на наследството. Ето защо национална правна уредба като разглежданата по главното производство представлява ограничение на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС (вж. по-специално решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 25 и 26 и цитираната съдебна практика).

По наличието на основание за ограничаването на свободното движение на капитали съгласно член 65 ДФЕС

35 От член 65, параграф 1 ДФЕС във връзка с параграф 3 от него следва, че държавите членки могат да предвидят в националното си законодателство разграничение между местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, стига това разграничение да не представлява средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали.

36 Ето защо неравното третиране, разрешено съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, трябва да се разграничава от произволната дискриминация, забранена съгласно член 65, параграф 3 ДФЕС. В тази насока от практиката на Съда следва, че за да може дадена национална правна уредба да се приеме за съвместима 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 обосновано с императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл решение от 30 юни 2016 г., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, т. 26 и цитираната съдебна практика). В последния случай различното третиране трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната с него цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2018 г., Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, т. 30 и цитираната съдебна практика).

– *По сходството на разглежданите положения*

37 Германското правителство твърди, че наследяването от чуждестранни лица и наследяването, при което едно от лицата е местно, са обективно различни положения. Поради това различното данъчно третиране на наследяването от чуждестранни лица и наследяването, при което едно от лицата е местно, от гледна точка на данъка върху наследството за недвижими имоти, находящи се в Германия, било обективно обосновано.

38 Следва да се отбележи, че съгласно процесната по главното производство правна уредба размерът на данъка върху наследството за недвижими имоти с местонахождение в Германия се изчислява в зависимост както от стойността на тези недвижими имоти, така и от личната връзка, която съществува между наследодателя и наследника. Нито единият, нито другият от двата критерия обаче зависи от мястото на пребиваване на тези лица. Освен това процесната национална правна уредба разглежда наследника — както при наследяване между чуждестранни лица, така и при наследяване, при което поне едно от

лицата е местно — като данъчнозадължен за целите на събирането на данъка върху наследството за намиращите се в Германия недвижими имоти. Всъщност и в двата случая за целите на изчисляването на размера на данъка върху наследството определянето на класа и на данъчната ставка произтича от едни и същи правила. Единствено по отношение на определянето на облагаемото обогатяване на приобретателя тази правна уредба третира по различен начин наследяването между чуждестранни лица и наследяването, при което едно от лицата е местно, за целите на изчисляването на данъка върху наследството за недвижими имоти с местонахождение в Германия.

39 При това положение се налага изводът, че като поставя на една и съща плоскост — от гледна точка на данъчното облагане на недвижими имоти — наследниците чуждестранни лица, които са придобили този имот от наследодател чуждестранно лице, от една страна, и наследниците чуждестранни или местни лица, придобили такъв имот от наследодател местно лице, както и наследниците местни лица, придобили същия този имот от наследодател чуждестранно лице, от друга, самият национален законодател приема, че с оглед на особеностите и условията на облагане с данъка върху наследството между положението на тези две категории наследници не съществува никаква обективна разлика (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 51).

40 Наистина, както изтъква германското правителство, от една страна, в случаите на ограничено облагане с данък върху наследството между чуждестранни лица, при придобиване на имущество в случай на смърт, германската данъчна компетентност е ограничена до недвижимите имоти в страната, докато в случаите на неограничено облагане с данък върху наследството, при придобиване на имущество в случай на смърт, при което поне едно лице е местно, тази компетентност обхваща цялото прехвърлено имущество. От друга страна, в делото по главното производство, за разлика от разпоредбите, предмет по-специално на решение от 17 октомври 2013 г., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), размерът на облекчението, приложимо към ограничено данъчнозадължените наследници, се определя не фиксирано, а пропорционално на стойността на имуществото, за което се упражнява посочената компетентност, спрямо стойността на цялата наследствена маса.

41 Тези обстоятелства обаче не могат да опровергаят извода в точка 39 от настоящото решение. Всъщност в случаите на неограничено данъчно облагане размерът на облекчението върху облагаемата основа, предвиден в процесната по главното производство правна уредба, изобщо не варира в зависимост от размера на облагаемата основа, която попада в обхвата на германската данъчна компетентност. Видно от представените на Съда данни, това облекчение, което се преценява съобразно родствената връзка, съществуваща между наследника и наследодателя, се предоставя автоматично на всеки наследник поради самия факт, че той има качеството на данъчнозадължено лице за данъка върху наследството в Германия, с цел да се освободи от облагане част от семейното имущество чрез намаляване на общия размер на наследството. По отношение на данъчното облагане, следствие от упражняването от Федерална република Германия на данъчната ѝ компетентност, обаче ограничено данъчнозадълженият наследник се намира в сходно положение с неограничено данъчнозадължения наследник, защото — също както качеството на данъчнозадължено лице не зависи от мястото на пребиваване, понеже процесната национална правна уредба облага с данък върху наследството всяко придобиване на намиращи се в Германия недвижими имоти, независимо дали наследодателят и наследникът са местни или чуждестранни лица — нито естеството на родствената връзка между наследодателя и наследника, нито целта на частичното

освобождаване от данъчно облагане на семейното имущество зависят от мястото на пребиваване (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 53).

42 Следователно приобретателят на наследство, облагаемата основа на което в Германия се състои от недвижими имоти, еквивалентни на имотите, за които жалбоподателката по главното производство подлежи на облагане с данък върху наследството, може — ако е придобил такива имоти от лице с местоживеене на германска територия, с което е била налице родствена връзка, или ако е имал местоживеене на тази територия, е придобил този имот от лице, което не е имало местоживеене там — да претендира, за разлика от тази жалбоподателка, пълния размер на облекчението, предвидено от националната правна уредба.

43 Оттук следва, че от гледна точка на това данъчно облекчение изтъкнатите от германското правителство обстоятелства не могат да направят обективно различно положението на наследника чуждестранно лице на наследодател чуждестранно лице спрямо положението на наследника чуждестранно лице на наследодател местно лице или положението на наследника местно лице на наследодател местно или чуждестранно лице (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 55).

44 От предходното следва, че различното третиране на ползването на облекчение като разглежданото в главното производство се отнася до обективно сходни положения.

– *По обосноваването на ограничението с императивно съображение от общ интерес*

45 Германското правителство поддържа, че това различно третиране може да се обоснове по-специално с необходимостта да се гарантира съгласуваността на германската данъчна система.

46 В тази насока следва да се припомни, че според Съда необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система може да обоснове ограничение върху упражняването на гарантираните от Договора свободи на движение. 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 на това предимство с определено данъчно задължение, като непосредствеността на тази връзка трябва да се преценява през призмата на целта на разглежданата правна уредба (решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 59 и цитираната съдебна практика).

47 В случая, както бе посочено в точка 41 от настоящото решение, германското правителство изтъква, че в рамките на данъка върху наследството, с който се облага обогатяването, следствие от придобиване на имущество в случай на смърт, целта на предвиденото в член 16 от ErbStG облекчение, чийто размер зависи от родствената връзка между наследодателя и наследника, е да осигури освобождаването от облагане на част от семейното имущество чрез намаляване на общия размер на наследството. В случай на тясно свързани членове на семейство то в частност трябва да гарантира, че всяко от тези данъчнозадължени лица може да се ползва от припадащата му се част от наследството, като е частично освободено, а при придобиване на по-малка стойност вътре в семейството — и напълно освободено от данък.

48 В тази насока съгласно член 16, параграф 1 от ErbStG приобретателите на наследството могат да претендират пълния размер на това облекчение, когато данъчното задължение, за което то се отнася, обхваща цялата придобита наследствена маса.

49 Член 16, параграф 2 от ErbStG пък предвижда, че облекчението, което наследникът може да претендира поради родствената си връзка с наследодателя, се намалява пропорционално на частта от обогатяването на наследника, която не попада в обхвата на данъчната компетентност на Федерална република Германия.

50 Ето защо правна уредба като процесната по главното производство създава пряка връзка между облекчението, което наследникът може да претендира, и обхвата на упражнената данъчна компетентност по отношение на обогатяването, произтичащо за това лице от придобиването на имущество в случай на смърт.

51 Освен това с оглед на принципите, припомнени в точка 36 от настоящото решение, следва да се отбележи, от една страна, че тази връзка е в състояние да гарантира осъществяването на целта, преследвана с тази правна уредба. Всъщност процесната по главното производство правна уредба гарантира, че при общо обогатяване в същия размер предоставеното облекчение представлява равностойна част от облагаемата част от наследствената маса, независимо дали е налице неограничено или ограничено данъчно облагане.

52 Така в резултат от тази правна уредба с разрешаването на наследника, ограничено данъчнозадължено лице, да се ползва от пълния размер на облекчението, въпреки че това облекчение не се отнася до данъчна тежест, която обхваща цялото обогатяване следствие от наследяването, се избягва рискът определеният данъчен капацитет на това ограничено данъчнозадължено лице систематично да бъде твърде нисък.

53 От друга страна, посочената правна уредба не надхвърля необходимото за постигане на преследваната цел, защото от процесното по главното производство данъчно облекчение се черпи полза пропорционално на обхвата на данъчната компетентност, упражнявана от Федерална република Германия, съотнесено към цялата наследствена маса. По-специално от същата правна уредба следва, че ако недвижимите имоти, облагани от тази държава членка, съответстват на цялата наследствена маса, ограничено данъчнозадълженият наследник има право, подобно на изцяло данъчнозадължения наследник, да претендира пълния размер на данъчното облекчение, предвидено поради родствената му връзка с наследодателя.

54 Оттук следва, че за разлика от законодателството, което в случаите на ограничено данъчно облагане, предмет на делото, по което е постановено решение от 17 октомври 2013 г., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), предвижда данъчно облекчение с фиксиран размер, ограничението на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС, произтичащо от национална правна уредба като процесната по главното производство, доколкото същата се отнася до данъчното облекчение върху облагаемата основа, е обосновано от необходимостта да се запази съгласуваността на данъчната система.

55 При това положение на първия въпрос следва да се отговори, че членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която в случай на придобиване на недвижими имоти, находящи се на територията на страната, когато към

момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът имат местоживеене или обичайно пребиваване в тази държава членка, данъчното облекчение върху облагаемата основа се намалява — в сравнение с данъчното облекчение, което щеше да бъде приложено, ако към същия момент поне от единият от тях имаше местоживеене или обичайно пребиваване в посочената държава членка — със сума, съответстваща на частта, която имуществото, неподложено на данъчно облагане в същата държава членка, представлява спрямо стойността на цялата наследствена маса.

По втория въпрос

56 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която в случай на придобиване на недвижими имоти, находящи се на територията на страната, когато към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът имат местоживеене или обичайно пребиваване в тази държава членка, задълженията, свързани със запазените части, не подлежат на приспадане като наследствени задължения от стойността на наследството, докато тези задължения могат да бъдат приспаднати в пълен размер, ако към същия момент поне от единият от тях е имал местоживеене или обичайно местопребиваване в посочената държава членка.

57 Видно от съображенията, изложени в точки 27—30 от настоящото решение, трябва да се провери дали такава национална правна уредба представлява ограничение на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1, ДФЕС и ако е така, дали подобно ограничение е обосновано.

По наличието на ограничение по смисъла на член 63 ДФЕС

58 Както бе припомнено в точка 32 от настоящото решение, в случай на наследяване към мерките, представляващи ограничения на свободното движение на капитали, спадат и мерките, които водят до намаляване на стойността на наследството на лице, местно за държава членка, различна от държавата членка, в която се намира съответното имущество.

59 В случая процесната по главното производство национална правна уредба предвижда, че при наследяване на имущество, включващо недвижими имоти с местонахождение в Германия, ако към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът са имали местоживеене в тази държава членка, същият наследник не може да приспадне като наследствени задължения задълженията, свързани със запазените части, докато такава възможност за приспадане е предвидена, ако към този момент наследодателят или наследникът е имал местоживеене на германска територия.

60 Ето защо резултатът от тази правна уредба, която обвързва възможността от облагаемата основа на наследството да се приспаднат задълженията, свързани със запазените дялове, които съответстват на намиращи се на територията на страната недвижими имоти, с мястото на пребиваване на наследодателя и на наследника към момента на смъртта, е, че върху наследствата между чуждестранни лица, отнасящи се до такива имоти, се прилага по-голяма данъчна тежест от наследствата, при които поне едно от лицата е местно, и че следователно се намалява стойността на посоченото наследство. Ето защо национална

правна уредба като процесната по главното производство представлява ограничение на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС (вж. по аналогия решение от 11 септември 2008 г., Eckelkamp и др., C-11/07, EU:C:2008:489, т. 45 и 46).

По наличието на основание за ограничаването на свободното движение на капитали съгласно член 65 ДФЕС

61 При това положение следва да се провери дали така установеното ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано с оглед на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС и, в светлината на изложените в точки 35 и 36 от настоящото решение съображения, дали различното третиране се отнася до положения, които не са обективно сходни, или дали отговаря на императивно съображение от общ интерес и евентуално дали е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната от него цел и не надхвърля необходимото за постигането ѝ.

– *По сходството на разглежданите положения*

62 Видно от точки 37—39 от настоящото решение, досежно размера на данъка върху наследството, дължим за недвижими имоти с местонахождение в Германия, не съществува никаква обективна разлика съответно между наследствата между лица, нито едно от които към момента на смъртта не е местно на тази държава членка, и наследствата между лица, поне едно от които към този момент е местно на посочената държава.

63 Тази преценка не може да се постави под въпрос с довода на германското правителство, че за разлика от съдебната практика, която е изведена в частност от решение от 11 септември 2008 г., Eckelkamp и др. (C-11/07, EU:C:2008:489), и се отнася до възможността за приспадане на тежести върху недвижим имот, който се облага с данък върху наследството, задълженията, свързани със запазените части, нямали пряка връзка с недвижимите имоти с местонахождение в Германия, които се облагат с данък върху наследството.

64 Всъщност независимо как се квалифицират по националното право, задълженията, свързани със запазените дялове, поне отчасти се отнасят до недвижимите имоти с местонахождение в Германия, върху които Федерална република Германия поради този факт упражнява данъчната си компетентност.

65 От предходното следва, че различното третиране относно възможността за приспадане на задълженията, свързани със запазените дялове, като разглежданото по главното производство, се отнася до обективно сходни положения.

– *По обосноваването на ограничението с императивно съображение от общ интерес*

66 Според германското правителство това различно третиране може да бъде обосновано, на първо място, с необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчната му система.

67 Както бе припомнено в точка 46 от настоящото решение, необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система може да обоснове ограничение върху упражняването на гарантираните от Договора свободи на движение. 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 на това предимство с определено данъчно задължение, като непосредствеността на тази връзка трябва да се преценява през призмата на целта на разглежданата правна уредба.

68 В случая германското правителство изтъква, че целта на разпоредбите относно възможността за приспадане на задълженията, свързани със запазените части, е да е възможно да се определи реалното нарастване на имуществото, последица от придобиването в случай на смърт на имущество, на основание на което се дължи данък върху наследството.

69 Различното третиране, което произтича от процесната по главното производство правна уредба, обаче не може да се обоснове с необходимостта да се запази съгласуваността на германската данъчна система, защото — както отбелязва генералният адвокат в точка 104 от заключението си — член 10, параграф 6 от ErbStG води до изключване на приспадането на задълженията, свързани със запазените части, ако към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът са имали местоживеене или обичайно местопребиваване на германска територия, и то дори когато, както е видно от точка 64 от настоящото решение, тези задължения поне отчасти имат достатъчна връзка с елементите на наследствената маса, по отношение на които Федерална република Германия упражнява данъчната си компетентност и които съответстват на част от наследствената маса, която не представлява обогатяване на наследниците ограничено данъчнозадължени лица.

70 На второ място, германското правителство твърди, че различно третиране като разглежданото по главното производство може да бъде обосновано с принципа на териториалност и с необходимостта да се осигури балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, което безспорно представлява призната от Съда легитимна цел (решение от 8 юни 2016 г., Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, т. 65).

71 Трябва обаче да се отбележи, че различното третиране от гледна точка на възможността за приспадане на задълженията, свързани с процесните по главното производство запазени части, произтича само от прилагането на съответната германска правна уредба. В допълнение, германското правителство не посочва защо отчитането на задълженията, свързани със запазените дялове, когато последните са свързани с недвижими имоти, по отношение на които Федерална република Германия упражнява данъчната си компетентност в рамките на частично данъчно облагане, би довело до отказ на тази държава членка от част от тази компетентност в полза на други държави членки или би накърнило правомощието на посочената държава членка за данъчно облагане (вж. в този смисъл решения от 8 юни 2016 г., Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, т. 66 и цитираната съдебна практика, и от 22 юни 2017 г., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, т. 70).

72 Доколкото тази държава членка твърди, че подобно различно третиране е обосновано, за да се избегне двойно приспадане на задълженията, свързани със запазените части, най-напред е необходимо да се отбележи, че гражданин на държава членка не може да бъде лишен от възможността да се позове на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС на основание, че се ползва от данъчни предимства, законно предвидени от действащите норми в държава членка, различна от тази, в която той пребивава (решение от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 41 и цитираната съдебна практика).

73 По-нататък, както уточнява германското правителство в писменото си становище, не съществува двустранна спогодба между Федерална република Германия и Република Австрия относно облагането с данък върху наследството — което следва да бъде проверено от запитващата юрисдикция. При това положение, за да обоснове ограничение върху свободното движение на капитали, произтичащо от собствената ѝ правна уредба, държавата членка, на чиято територия се намират недвижимите имоти, предмет на наследството, не може да се позовава на възможността, независима от нейната воля, наследникът да се ползва от подобно приспадане, допуснато от друга държава членка, което би могло да компенсира изцяло или отчасти вредите, претърпени от последния поради неотчитането от държавата членка по местонахождение на споменатите недвижими имоти, когато се изчислява данъкът върху наследството, на свързаните със запазените части задължения (вж. по-конкретно решения от 11 септември 2008 г., Eckelkamp и др., C-11/07, EU:C:2008:489, т. 67 и 68, от 11 септември 2008 г., Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, т. 64 и 65 и от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 42).

74 Всъщност дадена държава членка не може да се позовава на съществуването на предимство, едностранно предоставено от друга държава членка, за да се отклони от задълженията си по Договора за функционирането на ЕС, по-специално на основание на неговите разпоредби относно свободното движение на капитали (вж. по-конкретно решение от 22 април 2010 г., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 43 и цитираната съдебна практика).

75 Оттук следва, че ограничението на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС, произтичащо от национална правна уредба като процесната по главното производство, доколкото се отнася до невъзможността за приспадане на задълженията, свързани със запазените части, не може да бъде обосновано нито с необходимостта да се запази съгласуваността на германската данъчна система, нито с принципа на териториалност и с необходимостта да се осигури балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

76 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която в случай на придобиване на недвижими имоти, находящи се на територията на страната, когато към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът имат местоживеене или обичайно пребиваване в тази държава членка, задълженията, свързани със запазените части, не подлежат на приспадане като наследствени задължения от стойността на наследството, докато тези задължения могат да бъдат приспаднати в пълен размер, ако към същия момент поне от единият от тях е имал местоживеене или обичайно местопребиваване в посочената държава членка.

По съдебните разноски

77 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

1) **Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която в случай на придобиване на недвижими имоти, находящи се на територията на страната, когато към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът имат местоживеене или обичайно пребиваване в тази държава членка, данъчното облекчение върху облагаемата основа се намалява — в сравнение с данъчното облекчение, което щеше да бъде приложено, ако към същия момент поне от единият от тях имаше местоживеене или обичайно пребиваване в посочената държава членка — със сума, съответстваща на частта, която имуществото, неподложено на данъчно облагане в същата държава членка, представлява спрямо стойността на цялата наследствена маса.**

2) **Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка относно изчисляването на данъка върху наследството, съгласно която в случай на придобиване на недвижими имоти, находящи се на територията на страната, когато към момента на смъртта нито наследодателят, нито наследникът имат местоживеене или обичайно пребиваване в тази държава членка, задълженията, свързани със запазените части, не подлежат на приспадане като наследствени задължения от стойността на наследството, докато тези задължения могат да бъдат приспаднати в пълен размер, ако към същия момент поне от единият от тях е имал местоживеене или обичайно местопребиваване в посочената държава членка.**

Подписи