Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 13 март 2025 година [1]

Дело C-142/24

Familienstiftung
срещу
Finanzamt Köln-West

(Преюдициално запитване, отправено от Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия)

„Преюдициално запитване — Член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство — Член 63 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Данък върху наследствата и данък върху даренията — Облагане на безвъзмездно предоставяне приживе на имущество за учредяване на семейна фондация — Семейна фондация със седалище в Лихтенщайн — Облагане с данък дарение в Германия — Неблагоприятно данъчно третиране на чуждестранна семейна фондация — Обосноваване — Императивни съображения от общ интерес — Съгласуваност на данъчния режим — Заместващ данък върху наследствата — Пропорционалност“

1. Германското право позволява да се учредяват семейни фондации в интерес на едно или няколко семейства. Когато учредителят е местно на Германия лице, предоставянето приживе на имущество за учредяване на такава фондация се облага с данък дарение, независимо дали фондацията се учредява в Германия, или в друга държава.

2. Семейна фондация, учредена в чужбина от местно на Германия лице, подлежи на по-неблагоприятно данъчно третиране в сравнение със семейна фондация, учредена в Германия. Според германската администрация тази разлика се обосновава с това, че семейните фондации, учредени в тази държава членка, плащат на всеки 30 години „заместващ данък върху наследствата“, за разлика от учредените в чужбина семейни фондации.

3. Запитващата юрисдикция трябва да разреши спор между семейна фондация, учредена в Лихтенщайн от местно на Германия лице, и германските данъчни органи. За да го разреши, тя иска да се установи дали по отношение на данъка върху даренията данъчното

[1] Език на оригиналния текст: испански.

законодателство на посочената държава членка зачита свободното движение на капитали, гарантирано с член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.[2]

I. Правна уредба

А. Международното право. Споразумението за ЕИП

4. Член 40 предвижда:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държави членки на [Европейската общност] или в държави от [Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ)], както и всяка дискриминация, основана на гражданство или на мястото на пребиваване на страните, или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член се съдържат в приложение XII“.

5. Приложение XII, озаглавено „Свободно движение на капитали“, препраща към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора[3].

Б. Правото на Съюза. Директива 88/361

6. Съгласно член 1:

„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.

[…]“.

7. Приложение I съдържа номенклатурата на движенията на капитали съгласно член 1. В раздел XI, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“, и по-специално в буква Б от него са включени „Дарения“.

[2] ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4 (наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“). Страна по посоченото споразумение, наред с други държави, е и Княжество Лихтенщайн, считано от 1 май 1995 г. (Решение № 1/95 на Съвета на ЕИП от 10 март 1995 година относно влизането в сила на Споразумението за Европейското икономическо пространство за Княжество Лихтенщайн (ОВ L 86, 1995 г., стр. 58; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 54, стр. 247).

[3] ОВ L 178, 1988 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10.

B. Германското право. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz[4]

8. Член 1 („Облагаеми сделки“) от Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Закон за данъка върху наследствата и данъка върху даренията) (наричан по-нататък „ErbStG“) предвижда в параграф 1, точка 2, че с данъка по този закон се облагат даренията между живи.

9. Съгласно член 1, параграф 1, точка 4 от ErbStG с данъка по този закон се облага на всеки 30 години и имуществото на фондация, при условие че тя се учредява основно в интерес на едно или няколко семейства.

10. Съгласно член 2 („Неограничено данъчно облагане“) данъчното задължение възниква:

– за цялото дарено имущество в случаите по член 1, параграф 1, точки 1—3, когато към момента на извършване на дарението дарителят е местно лице (*Inländer*). Такива лица са, наред с други, физическите лица с местоживеене или обичайно местопребиваване на територията на страната,

– в случаите по член 1, параграф 1, точка 4, когато адресът на управление или седалището на фондацията е на територията на страната.

11. Съгласно член 7 („Дарения между живи“), параграф 1, точка 8 за дарение между живи се счита предоставянето приживе на имущество въз основа на акт за учредяване на фондация.

12. Съгласно член 9 („Възникване на данъчното задължение“), параграф 1, точка 4 в случаите по член 1, параграф 1, точка 4 данъчното задължение възниква на всеки 30 години, считано от датата на първоначалното предоставяне на имуществото на фондацията.

13. Член 15 („Данъчни класове“) уточнява в параграф 1 критериите за определяне на данъчните класове в зависимост от личните отношения между приобретателя и наследодателя или дарителя:

– данъчен клас I: включва съпруга и партньора; децата и доведените деца; низходящите на децата и на доведените и заварените деца и възходящите при наследяване,

– данъчен клас II: включва възходящите, освен ако не попадат в данъчен клас I; братята и сестрите; низходящите от първа степен на братята и сестрите; съпруга на един от родителите; зетьовете и снахите; свекърите и свекървите; бившия съпруг и бившия партньор,

– данъчен клас III: включва всички останали приобретатели и съответните дарения.

14. Член 15, параграф 2 предвижда, че в случай на фондация по член 7, параграф 1, точка 8 данъчното задължение се определя въз основа на най-далечната степен на родство между лицето, което би се ползвало от дейността на фондацията съобразно учредителния акт, и наследодателя или дарителя, при условие че фондацията е учредена на територията на страната основно в интерес на едно или няколко семейства.

[4] Изменен с Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Закон за транспониране на Директивата за събиране на вземания и за изменение на данъчни разпоредби) от 7 декември 2011 г. (BeitrRLUmsG) (BGBl. 2011 I, стр. 2592).

15. Член 16 („Данъчни облекчения“), параграф 1 урежда необлагаемите минимуми, които подлежат на приспадане от данъчната основа в случаите на неограничено данъчно облагане, когато имуществото се предоставя на:

1. съпруг и партньор — в размер до 500 000 евро;

2. деца по смисъла на клас I, точка 2 и деца на починали деца по смисъла на клас I, точка 2 — в размер до 400 000 евро;

3. деца по смисъла на данъчен клас I, точка 2 — в размер до 200 000 евро;

4. останалите лица по смисъла на данъчен клас I — в размер до 100 000 евро;

5. лица по смисъла на данъчен клас II — в размер до 20 000 евро;

[…]

7. останалите лица по смисъла на данъчен клас III — в размер до 20 000 евро“.

16. Член 19 („Данъчни ставки“) установява данъчните ставки в зависимост от данъчните класове и стойността на облагаемото прехвърляне. За клас I ставките са от 7 % до 30 %; за клас II — от 15 % до 43 %; и за клас III — от 30 % до 50 %.

II. Фактите, спорът и преюдициалният въпрос

17. През 2014 г. г-жа Y (наричана по-нататък „учредителката“), пребиваваща в Германия, учредява семейна фондация в Лихтенщайн съгласно законодателството на Лихтенщайн.

18. Съгласно учредителния акт фондацията има за цел да насърчава и подпомага общите деца на учредителката и починалия ѝ съпруг. Лицата, които биха се ползвали от дейността на фондацията, са учредителката, посочените общи деца и техните деца.

19. При учредяването на фондацията учредителката ѝ предоставя имущество, като фондацията придобива пълно и безусловно право да се разпорежда свободно с него. Учредителката загубва правото си да се разпорежда с това имущество, и вече не може да иска цялостно или частично връщане на активите.

20. На 16 април 2015 г. фондацията уведомява Finanzamt Köln-West (Данъчна служба Кьолн-запад, Германия, наричана по-нататък „данъчната администрация“) за сделката и подава данъчна декларация за данък върху даренията.

21. Тъй като фондацията е учредена основно в интерес на семейството на учредителката, фондацията счита, че задължението за данъка върху даренията следва да се определи въз основа на най-далечната степен на родство между учредителката и лице, което би се ползвало от дейността на фондацията съобразно учредителния акт. Съгласно този критерий следвало да се приложи облекчение за данъчната основа и данъчната ставка за роднини от клас I (т.нар. „привилегия на данъчните класове“).

22. На 22 ноември 2018 г. данъчната администрация отхвърля този подход. Тя излага следните мотиви:

– за ползване на привилегията на данъчните класове за семейните фондации се изисква фондацията да е учредена в Германия. В противен случай правната уредба изисква да се прилагат критериите за данъчен клас III, което означава по-малко облекчение за данъчната основа и по-висока данъчна ставка,

– различното третиране се обосновава с необходимостта да се осигури съгласуваността на германската данъчна система. Привилегията на данъчните класове, която се предоставя при учредяване на местна семейна фондация, се дължи на обстоятелството, че тези фондации подлежат на облагане със заместващия данък върху наследствата на всеки 30 години. Семейна фондация, учредена в чужбина, не се облага с посочения данък.

23. На 19 декември 2018 г. учредителката подава жалба до данъчната администрация, която е отхвърлена на 6 януари 2021 г.

24. На 5 февруари 2021 г. фондацията подава жалба до Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия), като твърди, че спрямо нея се прилага привилегията на данъчен клас I, независимо че фондацията е учредена в чужбина. В противен случай се нарушавало необосновано правото на свободно движение на капитали.

25. В този контекст Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн) отправя до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 40 от Споразумението за [ЕИП] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба на държава членка относно данъчното облагане на наследствата и даренията, която предвижда, че при облагане на предоставяне приживе на имущество за учредяване на чуждестранна фондация се прилага най-високият данъчен клас III, дори и ако тази фондация се учредява основно в интерес на едно или няколко семейства (семейна фондация), а за местна семейна фондация в такъв случай предвижда, че данъчният клас се определя въз основа на най-далечната степен на родство между дарителя (учредителя) и лице, което би се ползвало от дейността на фондацията съобразно учредителния акт, и това води до прилагане на по-благоприятните данъчни класове I или II?“.

III. Производството пред Съда

26. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 23 февруари 2024 г.

27. Писмени становища представят жалбоподателят, германското правителство и Европейската комисия.

28. Съдът не е счел за необходимо провеждането на съдебно заседание.

IV. Анализ

29. В моя анализ ще следвам подхода, който Съдът използва нееднократно при анализа на преюдициални въпроси, отправени по дела, подобни на разглежданото. Начинът, по който Съдът процедира, на фази или на етапи, има за цел най-напред да се установят

приложимата свобода и евентуалното ограничаване на същата. След това Съдът сравнява разглежданите случаи, за да установи дали е налице различно третиране, което налага подробна преценка на националните разпоредби, които въвеждат подобно третиране. Накрая Съдът проверява дали националната мярка, ограничаваща съответната свобода, е евентуално обоснована с императивни съображения от общ интерес, както и дали е пропорционална.

A. По приложимата свобода

30. Запитващата юрисдикция иска Съдът да установи дали приложимите германски разпоредби са съвместими с член 40 от Споразумението за ЕИП относно свободното движение на капитали. Обратно, германското правителство твърди, че преценката трябва да се извърши от гледна точка на свободата на установяване.

31. Според германското правителство:

– за разлика от класическото дарение, при предоставяне на имущество за учредяване на семейна фондация първостепенно е учредяването на фондацията, а не самото предоставяне на имуществото,

– свободата на установяване, предвидена в член 31 от Споразумението за ЕИП, гарантира достъп до дейности, упражнявани от самостоятелно заети лица, и тяхното извършване, както и образуването и управлението на предприятия в Лихтенщайн. Понятието за установяване по смисъла на посочения член, както и по смисъла на член 49 ДФЕС, следва да се тълкува разширително. Следователно учредяването на фондация също може да попада в приложното поле на свободата на установяване,

– в случай на семейна фондация предоставеното на фондацията семейно имущество е правно обособено с цел получаване на доходи, от които да се ползват членовете на семейството. Следователно учредяването на семейна фондация не може да се счита за същинско движение на капитали, а по-скоро за учредяване на „семеен обект“. Поради това следва да се счита, че сделката попада в приложното поле на свободата на установяване (член 31 от Споразумението за ЕИП), а не на свободното движение на капитали.

32. Германското правителство обаче посочва, че въпреки съмненията си „ще изхожда от предпоставката, че към спора се прилага свободното движение на капитали“, и последващите му съображения важат при всички случаи и за свободата на установяване[5].

33. Съдът неведнъж е постановявал, че „[…] за да се определи дали дадено национално законодателство спада към нормите относно свободата на установяване или към тези относно свободното движение на капитали, трябва да се вземе предвид преследваната със съответното законодателство цел“[6].

[5] Точка 46 от писменото становище на германското правителство.

[6] Решение от 19 юли 2012 г., A (C-48/11, EU:C:2012:485, т. 17).

34. Така спорът, във връзка с който е отправено преюдициалното запитване, се отнася до германското законодателство, уреждащо данъка върху наследствата и даренията. Това законодателство квалифицира като дарение предоставянето на имущество за учредяване на семейна фондация (член 7, параграф 1, точка 8 от ErbStG).

35. Данък върху даренията се дължи именно за безвъзмездното предоставяне приживе на имущество, независимо дали в полза на надарения, или, както в случая, в полза на семейна фондация. Възникването в резултат от това предоставяне на „семеен обект“ със собствена правосубектност е последица, която води до съответното данъчно облагане.

36. От гледна точка на свободното движение на капитали е без значение дали се прави позоваване на член 40 от Споразумението за ЕИП, или на член 63 ДФЕС, тъй като двете разпоредби защитават една и съща свобода. Според Съда:

– „ако ограниченията върху свободното движение на капитали между лица от държавите — страни по Споразумението за ЕИП, трябва да се преценяват с оглед на член 40 от посоченото споразумение и на приложение XII към него, тези разпоредби имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 56 ЕО […]“ [7],

– „[ч]лен 63, параграф 1 ДФЕС] забранява всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни. Макар че в [ДФЕС] липсва определение на понятието за движение на капитали, […] е прието, че Директива 88/361 заедно с приложената към нея номенклатура има указателна стойност за дефинирането на това понятие […]. Даренията са включени в раздел XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“ [8],

– „[п]одобно на данъка върху наследствата, които представляват прехвърляне на едно или повече лица на имущество, оставено от починалото лице и които също попадат в раздел XI от посоченото приложение […], данъчното третиране на даренията, независимо дали са направени в пари, в движимо или в недвижимо имущество, попада в приложното поле на разпоредбите на Договора относно движението на капитали, с изключение на случаите, в които съставните им елементи са в границите само на една държава членка“ [9].

37. С оглед на гореизложеното съм склонен да споделя становището на запитващата юрисдикция и да приема, че преюдициалният въпрос следва да се разглежда от гледна точка на свободното движение на капитали.

Б. По наличието на ограничение

38. Член 15, параграф 2 от ErbStG предвижда, че при предоставяне на имущество за учредяване на местна семейна фондация данъчният клас се определя въз основа на степента на родството (класове I и II).

[7] Решение от 11 юни 2009 г., Комисия/Нидерландия (C-521/07, EU:C:2009:360, т. 33).

[8] Решение от 16 юни 2011 г., Комисия/Австрия (C-10/10, EU:C:2011:399, т. 24).

[9] Решение от 22 април 2010 г., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, т. 20).

39. Семейните фондации, учредени в чужбина, обаче са отделени в данъчен клас III, което означава, че спрямо тях се прилагат по-малки облекчения за данъчната основа, а размерът на данъка се изчислява по по-високи данъчни ставки.

40. Що се отнася до данъка върху наследствата, с който подобно на данъка върху дарения[10] се облага безвъзмездното придобиване на имущество, Съдът е постановил, че правна уредба на държава членка, аналогична на разглежданата в настоящия случай, представлява ограничение на свободното движение на капитали[11].

41. Германското правителство признава, че в това отношение германското данъчно законодателство съдържа ограничение на свободата на движение на капитали. В подкрепа на извода си то излага четири довода[12]:

– член 40 от Споразумението за ЕИП забранява общо ограниченията на движението на капитали между държавите членки, както и между държавите членки и трети страни,

– член 15, параграф 2, точка 1 от ErbStG предвижда за учредяването на германска семейна фондация намалена данъчна тежест, от която са изключени учредените в чужбина фондации. Учредяването на последните посочени субекти, разглеждано отделно, води до по-голяма данъчна тежест,

– в разглеждания случай по силата на тази разпоредба на ErbStG учредяването на семейна фондация със седалище в Лихтенщайн (от чиято дейност биха се ползвали само низходящите по права линия) се облага с по-висок данък в сравнение с данъка, който би се дължал, ако дарението е извършено при същите условия на фондация със седалище или адрес на управление в Германия,

– намаляването на стойността на дарението, произтичащо от прилагането на германската разпоредба, представлява ограничение на движението на капитали.

42. С оглед на това изрично признание на германското правителство, което споделя становището на Комисията и на жалбоподателя, не считам, че е необходимо да добавям мои разсъждения.

43. Следователно може да се приеме, че съгласно германската правна уредба тежестта на данъка върху даренията се обуславя от мястото, в което се намира адресът на управление или седалището на семейната фондация. В резултат от това дарението, направено с цел учредяване на семейна фондация със седалище в Германия, се облага с по-нисък данък върху даренията в сравнение с данъка, който би се дължал за учредяване на семейна фондация със седалище в Лихтенщайн, като в последния случай се намалява стойността на дарението.

44. При това положение е необходимо да се прецени дали така установеното ограничение на свободното движение на капитали може да е обосновано с оглед на член 40 от Споразумението за ЕИП (еквивалентен mutatis mutandis на член 63 ДФЕС).

[10] Съдът установява тази прилика в решение от 22 април 2010 г., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, т. 20).

[11] Решение от 30 юни 2016 г., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, т. 19).

[12] Точки 47—50 от писменото му становище.

B. По обосноваността на ограничението

45. Като се следва посоченият по-горе подход, на първо място трябва да се разгледа сходството на разглежданите положения и евентуално, на второ място, възможността различното третиране на тези положения да се обоснове с императивно съображение от общ интерес [13].

46. Всъщност, „за да може национална данъчна уредба като разглежданата […] да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обоснована от императивно съображение от общ интерес“ [14].

1. По сходството на положенията

47. Страните не спорят, че учредяването на германска семейна фондация се облага с данък върху даренията, както се облага и учредяването на чуждестранна семейна фондация от местно на Германия лице. В последния случай облагането с данък върху даренията произтича от прилагането на няколко разпоредби от ErbStG:

– съгласно член 1, параграф 1, точка 2 и член 7, параграф 1, точка 8 съответно: i) с данъка се облагат даренията между живи и ii) предоставянето приживе на имущество за учредяване на фондация се счита за дарение между живи [15],

– въпреки че съгласно член 2, параграф 1, точка 1 от ErbStG чуждестранната семейна фондация не отговаря на нормативно предвидените условия за възникване на неограничена данъчна отговорност, такава данъчна отговорност възниква и когато към момента на извършване на дарението дарителят е местно лице,

– член 2, параграф 1, точка 1, второ изречение, буква а) от ErbStG определя като местни лица, наред с други, физическите лица с местоживеене или обичайно местопребиваване на територията на страната. Тъй като към момента на извършване на дарението учредителката (дарителката) е с местоживеене в Германия, е налице неограничена данъчна отговорност [16].

48. Също така страните не спорят, че в резултат от прилагането на тези разпоредби данъчната тежест за учредяване (от местно на Германия лице) на фондации със седалище в чужбина е по-висока в сравнение с данъчната тежест за учредяване на фондации със седалище в Германия.

49. Така едно и също събитие (предоставянето от местно на Германия лице на имущество за учредяване на фондация, независимо дали е германска, или чуждестранна) води и в двата случая до възникването на данъчно задължение за внасяне на германския данък върху даренията. Следователно положенията принципно са сходни.

[13] Решение от 12 октомври 2023 г., BA (Наследяване — социална жилищна политика в Съюза) (C-670/21, EU:C:2023:763, т. 56).

[14] Решение от 17 септември 2015 г., F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, т. 58).

[15] Акт за преюдициално запитване, точка 38.

[16] Акт за преюдициално запитване, точка 41.

50. Германското правителство обаче твърди, че положението на местна семейна фондация не е обективно сходно с положението на чуждестранна семейна фондация. Според това правителство германският законодател е имал право да установи данъчна привилегия за местните семейни фондации, за да се компенсират недостатъците на заместващия данък върху наследствата, с който се облагат периодично само местните семейни фондации.

51. Не споделям тази гледна точка, която изключва възможността да се прецени дали разликата в третирането води до нарушение на основна свобода: приемането на тезата на германското правителство би означавало да се счита, че сама по себе си разликата в третирането е основен фактор за липсата на сходство на положенията. Аналогично разсъждение на германското правителство е отхвърлено от Съда при произнасянето му по друг спор, свързан с прилагането на ErbStG [17].

52. За да се установи дали разглежданите положения са сходни, трябва да се вземе предвид събитието, което поражда главното данъчно задължение, независимо от местопребиваването на всяко от данъчнозадължените лица.

53. В настоящия случай това данъчно събитие (предоставянето на имущество за учредяване на семейна фондация от местно на Германия лице) поражда задължение за плащане на данък върху даренията съгласно ErbStG, независимо дали семейната фондация се учредява в посочената държава, или в Лихтенщайн. Данъчното събитие, повтарям, в двата случая е едно и също.

54. Други елементи на данъка, с които се определя конкретното данъчно задължение (като например приложимото към облагаемата основа облекчение и данъчната ставка), не са съществени за възникването на данъчното правоотношение. Те допринасят единствено за индивидуализиране на обхвата на задължението за плащане на данъка.

55. Запитващата юрисдикция потвърждава, че е изправена пред сходни положения: „[о]благаемият характер на предоставянето на имущество въз основа на акт за учредяване на фондация съгласно член 7, параграф 1, точка 8 от ErbStG се отнася както за местните фондации, така и за извършеното в настоящия случай учредяване на фондация в Лихтенщайн. Поради това обстоятелствата са обективно еднакви“ [18].

56. Всъщност преюдициалният въпрос не включва преценка на сходството между положенията, което запитващата юрисдикция приема безусловно. Единственият въпрос, по който запитващата юрисдикция има съмнения, е дали са „налице императивни съображения от общ интерес, които да обосноват ограничаването на свободното движение на капитали съгласно член 15, параграф 2, първо изречение от ErbStG“ [19].

[17] Решение от 12 октомври 2023 г., BA (Наследяване — социална жилищна политика в Съюза) (C-670/21, EU:C:2023:763, т. 64): „[…] без да се засяга преценката на евентуално обоснования характер на разглежданата в главното производство правна уредба с оглед на императивно съображение от общ интерес, да се приеме, че положения не са сходни само поради факта, че разглежданият недвижим имот се намира в трета държава, която не е страна по Споразумението за ЕИП, докато член 63, параграф 1 ДФЕС забранява именно ограниченията на трансграничното движение на капитали, би изпразнило тази разпоредба от нейното съдържание“.

[18] Точка 63 от акта за преюдициално запитване.

[19] Точка 64 от акта за преюдициално запитване.

2. По разликата в третирането на сходни положения

57. Данъчното задължение съгласно ErbStG се определя въз основа на степента на родство между дарителя и приобретателя. За тази цел член 15, параграф 1 предвижда три данъчни класа. В клас I са включени най-близките роднини (сред които са децата и внуците), в клас II — най-далечните, и в клас III — други лица.

58. Данъчният клас, приложим за учредяване на семейни фондации, е определен в член 15, параграф 2 от ErbStG въз основа на най-далечната степен на родство между лицето, което би се ползвало от дейността на фондацията (съобразно учредителния акт), и дарителя. Това правило обаче се прилага само за семейните фондации, учредени на територията на Германия.

59. Следователно разликата в третирането на местните и чуждестранните семейни фондации се дължи на разпределянето им от националната разпоредба в различни данъчни класове. В разглеждания случай по отношение на семейната фондация със седалище в Лихтенщайн се прилага данъчен клас III (последният клас) вместо данъчен клас I, в който би попадала фондацията, ако беше учредена в Германия. Следователно връзката на учредителката с нейните роднини е ирелевантна в това отношение.

60. Крайният резултат е, че чуждестранната семейна фондация трябва да плати по-висок данък поради два фактора:

– при изчисляването на данъчната основа тя се ползва само от облекченията, предвидени за субектите от клас III, които са значително по-малки в сравнение с предвидените за клас I [20],

– що се отнася до приложимата данъчна ставка за тази данъчна основа, по отношение на данъчнозадължените лица, включени в клас III, се прилага по-висок процент в сравнение с тези от клас I [21].

61. Запитващата юрисдикция потвърждава, че националното право води до разлика в третирането в посочения по-горе смисъл на фондациите, учредени в Германия от местни на Германия лица, спрямо учредените от такива лица в държава от ЕИП [22]. Тя добавя, че Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Германия и Лихтенщайн [23] не смекчава това положение [24].

[20] Съгласно член 10 от ErbStG за изчисляването на данъчната основа се вземат предвид облекченията (необлагаемият минимум), предвидени в член 16. При липсата на по-точни данни изглежда, че в настоящия случай облекчението, което се приспада от данъчната основа, е 20 000 евро (клас III) вместо 200 000 евро (клас I за внуци).

[21] Съгласно член 19 от ErbStG приложимата данъчна ставка за клас III е 30 % за стойност до 75 000 евро вместо 7 % за клас I.

[22] Точки 37—47 от акта за преюдициално запитване.

[23] Спогодба от 17 ноември 2011 г. между Федерална република Германия и Княжество Лихтенщайн за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от данъчно облагане на доходите и имуществото (BGBl. 2012 II, стр. 1462).

[24] Точки 46 и 47 от акта за преюдициално запитване.

3. По съгласуваността на данъчната система

62. Германското правителство обосновава разглежданата правна уредба с необходимостта от гарантиране на съгласуваност на националната данъчна система. То се позовава на обстоятелството, че за разлика от чуждестранните семейни фондации, местните семейни фондации се облагат със заместващ данък върху наследствата на всеки 30 години.

63. Според запитващата юрисдикция[25] с приложимата в настоящия случай разпоредба германският законодател:

– „е предполагал, че предимствата, предоставени от привилегията на данъчните класове, ще бъдат компенсирани от недостатъците на заместващия данък върху наследствата. С въвеждането на заместващия данък върху наследствата законодателят е целял да изравни структурите на фондациите с естественото наследяване по отношение на данъчното облагане на наследствата чрез регулярно облагане,

– могъл е обаче да регламентира това само за местните семейни фондации. По отношение на чуждестранните семейни фондации германският законодател не е имал и няма възможност да наложи заместващ данък върху наследството“[26].

64. Следователно данъчното предимство, предоставено на местните семейни фондации (привилегията на данъчните класове), компенсира неблагоприятната данъчна последица от плащането на заместващия данък върху наследствата на всеки 30 години. Предимството и неблагоприятната данъчна последица се отнасят до данъчни задължения, които възникват в рамките на семейството и за един и същ вид данък (в случая — данъка върху дарения).

65. Налице ли е съгласуваност, когато тази симетрия между данъчното предимство и неблагоприятната данъчна последица обхваща семейните фондации, учредени в чужбина от местни на Германия лица? Като се има предвид, че последните посочени фондации не се облагат със заместващия данък върху наследствата, налице ли е съгласуваност, когато те понасят еднократно (при учредяването си) данъчна тежест, аналогична на тази, която германските им аналози не могат да избегнат?

66. Вече посочих механизма, по който германският законодател предоставя данъчното предимство само на фондациите, учредени в Германия от местни на тази държава членка лица. Сега това предимство следва да се прецени с оглед на практиката на Съда.

67. Според Съда:

– „[…] [н]еобходимостта да се запази съгласуваността на дадена данъчна система може да обоснове ограничение на упражняването на гарантираните в Договора свободи на движение“[27],

[25] Запитващата юрисдикция анализира подробно мотивите за въвеждането и законодателния процес по приемането както на привилегията на данъчните класове (член 15, параграф 2, първо изречение от ErbStG), така и на заместващия данък върху наследствата (член 1, параграф 1, точка 4 от посочения закон), въведени едновременно през 1974 г.

[26] Точка 76 от акта за преюдициално запитване.

[27] Решение от 7 ноември 2013 г., K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 65).

– „[в]се пак […], за да може да издържи аргумент, изграден върху подобна обосновка, трябва да бъде установено наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение […], като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта на въпросното законодателство“ [28].

68. Според запитващата юрисдикция са налице съмнения дали посочената от германския законодател цел е „[…] достатъчна, за да се направи извод за наличието на пряка, персонална и материална връзка между привилегията на данъчните класове и заместващия данък върху наследствата, която изисква Съдът, за да се приеме, че е налице съгласуваност“ [29]. Според тази юрисдикция „[а]ргумент срещу това би могъл да бъде фактът, че поради сравнително дългия период от 30 години не е задължително всяка местна семейна фондация да продължи да съществува през този период и че имуществото на фондацията може да се промени непредсказуемо през този период“ [30].

69. Този аргумент (срокът от 30 години, определен за периодичното възникване на задължението за заместващия данък върху наследствата, и евентуалните промени в имуществото) се основава на някои от доводите на жалбоподателя, съгласно които различното третиране е необосновано.

70. Всъщност жалбоподателят изтъква множество доводи в защита на своята теза, които обобщава в два раздела: а) несъответствието на германската разпоредба с член 40 от Споразумението за ЕИП и член 63 ДФЕС „не може да се обоснове със съгласуваността на данъчната система“ (т. 6—32 от писменото му становище) и б) „непропорционалността на различното данъчно облагане на семейните фондации“ (т. 33—36 от посоченото писмено становище) [31].

71. Ще анализирам тези доводи поотделно и където е уместно, ще ги свържа с посочените по-горе съмнения на запитващата юрисдикция.

72. Жалбоподателят:

– изтъква липсата на пряка връзка между данъчното предимство и неблагоприятната данъчна последица, разгледана сама по себе си и с оглед на крайната данъчна тежест,

– подчертава нарушаването на съгласуваността на данъчната система след реформата на германското законодателство, уреждащо фондациите,

– изтъква липсата на съгласуваност между заместващия данък върху наследствата и привилегията на данъчните класове,

– твърди, че не е налице необходимото компенсиране на предоставянето на данъчно облекчение с данъчното задължение на едно и също данъчнозадължено лице и за една и съща категория данък,

[28] Решение от 7 ноември 2013 г., K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 66).

[29] Акт за преюдициално запитване, точка 77.

[30] Акт за преюдициално запитване, точка 77 in fine.

[31] Всъщност той добавя трети раздел (т. 37 и 38 от писменото му становище) относно практиката на Съда на Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ). В този раздел обаче се изтъква единствено, че разпоредбите относно свободата на движение на капитали (член 40 от Споразумението за ЕИП), които са идентични с разпоредбите на ДФЕС (член 63), се тълкуват еднакво. Този общ довод не засяга конкретното разглеждане на настоящия спор.

– позовава се на „опазването на семейното имущество, произтичащо от закрилата на брака и семейството“,

– изтъква „липса на компенсация в зависимост от държавата“,

– счита, че е налице „несъгласуваност с оглед на структурата на ErbStG“.

73. При анализа ми на тези доводи [32] няма да вземам предвид позоваванията на практиката на Bundesverfassungsgericht (Федерален конституционен съд, Германия), тъй като настоящият спор се отнася до съответствието на ErbStG с правото на Съюза, а не с националното право.

74. Що се отнася до *пряката връзка* между данъчното предимство (привилегията на данъчните класове) и неблагоприятната данъчна последица (плащането на заместващия данък върху наследствата) [33], отговорът трябва да отчита целта на правната уредба, както и обстоятелството, че предимството и тази неблагоприятна данъчна последица засягат едно и също данъчнозадължено лице във връзка с един и същ данък.

75. Считам, подобно на германското правителство [34] и Комисията [35], че тези условия са изпълнени в настоящия случай: предвид целта на правната уредба, която е да се изравни положението на едните и другите семейни фондации от гледна точка на данъчната тежест, данъчнозадълженото лице (семейната фондация) [36] и самият данък (с който се облагат дарения) са едни и същи.

76. Вярно е обаче, че както подчертава запитващата юрисдикция, отдалечеността във времето между данъчното предимство и неблагоприятната данъчна последица е значителна: привилегията на данъчните класове се прилага при учредяването на фондацията, докато заместващият данък върху наследствата става дължим едва след 30 години.

77. Тази разлика във времето може евентуално да нарушава пряката връзка между привилегията на данъчния клас и облагането със заместващия данък върху наследствата, ако става въпрос за данъчнозадължени лица, непритежаващи характеристиките на семейна фондация, които подлежат на облагане с „отдалечен и несигурен характер“ [37]. От друга страна, считам, че при учредяване на семейни фондации като разглежданата в настоящия

[32] Вероятно е неизбежно, че в някои точки от своето становище жалбоподателят повтаря доводи, които е изложил в други точки.

[33] Точки 7—9 от писменото становище на жалбоподателя.

[34] Точки 67—69 от писменото становище на германското правителство.

[35] Точка 46 от писменото становище на Комисията.

[36] Както посочва Комисията, изискването данъчнозадълженото лице да е едно и също, е смекчено с решение от 30 юни 2016 г., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, т. 37): „преследваната с член 27 от ErbStG цел, както е видно от точки 31 и 32 от настоящото решение, е да се намали донякъде данъчната тежест върху наследство, съдържащо прехвърлено между близки роднини имущество, което вече е било обложено с данък, като се избегне отчасти двойното данъчно облагане в Германия на това имущество в рамките на кратък срок. Предвид тази цел е налице […] пряка връзка между предвиденото с този член намаляване на данъка върху наследството и предходното облагане с такъв данък върху наследството, тъй като това данъчно предимство и това предходно облагане се отнасят до един и същ данък, до едно и също имущество и до близки роднини от едно и също семейство“.

[37] Решение от 6 октомври 2015 г., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, т. 48). По това дело обаче не се разглежда конкретно законодателство в областта на наследствата или даренията.

случай, които са предназначени да съществуват няколко поколения наред [38], пряката връзка се запазва, когато облагането със заместващия данък върху наследствата следва темпа на смяната на поколенията на всеки 30 години [39].

78. Освен това при преценката за наличие на тази връзка между данъчното предимство и неблагоприятната данъчна последица Съдът допуска определена времева гъвкавост, например в случай на приспадане на застрахователни премии (предимство), които се компенсират с облагането (неблагоприятна последица) на пенсиите, рентите или главниците, изплатени от застрахователните дружества [40]. В подобен смисъл той приема, че е налице пряка връзка между намаляването на данъка върху наследството, който се урежда от ErbStG, и предходното облагане с този данък [41].

79. Що се отнася до *нарушаването на съгласуваността на данъчната система след реформата на германското законодателство, уреждащо фондациите*, жалбоподателят посочва [42], че от 1 юли 2023 г. германското право [43] позволява да се създават семейни фондации със срок под 30 години. От това обстоятелство (тези фондации няма да дължат заместващ данък върху наследството) той заключава, че между данъчното предимство и заместващия данък върху наследствата, който се дължи през 30 години, няма връзка.

80. Този довод би могъл да има евентуално известна тежест, ако в разглеждания спор ставаше въпрос за фондации, учредени след 1 юли 2023 г., което в случая не е така: фондацията жалбоподател е създадена през 2014 г. в полза на три поколения, които биха могли да се ползват от дейността ѝ. Следователно обективните очаквания към момента на учредяването ѝ са били тя да съществува повече от 30 години. Освен това трябва да се има предвид, че спор, който е възникнал по повод на действащо към 2014 г. законодателство, не може да бъде разрешен чрез позоваване на изменения, въведени от закона за фондациите през 2021 г. [44]

81. Що се отнася до *липсата на съгласуваност между заместващия данък върху наследствата и привилегията на данъчните класове*, тезата на жалбоподателя [45] се основава на законодателната история, изложена от запитващата юрисдикция, както и на извършената през 2021 г. реформа на режима на фондациите.

82. Самата запитваща юрисдикция обаче заключава от законодателния процес във връзка с реформата на ErbStG от 1974 г. (в който двете разпоредби — за привилегията на данъчните класове и за заместващия данък върху наследствата, са „приети по едно и също време“), че

[38] Семейните фондации със седалище в Лихтенщайн, изглежда, са предназначени да осъществяват дейността си за дълъг период от време, тъй като една от целите им е да се запази имуществото за поколения напред. Вж. *H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein*. Liechtenstein family foundations and financial privacy. — Trust and Trustees, vol. 16, n.º 6, Oxford: Oxford University Press, 2010, 476—478.

[39] Като се има предвид, че статистически продължителността на живота в Германия е около 80 години (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Решения от 28 януари 1992 г., Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35), и Комисия/Белгия (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Решение от 30 юни 2016 г., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), точка 37 от което е възпроизведена в бележка под линия 36 от настоящото заключение.

[42] Точки 10 и 11 от писменото му становище.

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (Закон за уеднаквяване на правото на фондациите и за изменение на закона за превенция и борба с инфекциозните болести при хората) от 16 юли 2021 г. (BGBl. I, стр. 2947).

[44] Ако евентуално в германското законодателство липсва съгласуваност след реформата на режима на фондациите през 2021 г., това не означава, че посоченото законодателство не е било съгласувано през 2014 г., за която се отнасят фактите в главното производство.

[45] Точки 12—14 от писменото му становище.

националният законодател „е предполагал, че предимствата, предоставени от привилегията на данъчните класове, ще бъдат компенсирани от неблагоприятните последици от заместващия данък върху наследствата“ [46]. А що се отнася до значението на реформата на законодателството относно фондациите през 2021 г., е достатъчно изложеното по-горе.

83. Жалбоподателят твърди също, че *не е налице необходимото компенсиране на предоставянето на данъчно облекчение с данъчното задължение, които се отнасят до едно и също данъчнозадължено лице и до една и съща категория данък* [47].

84. Доколкото не става дума за повтаряне на изложени вече доводи [48], тази критика на ErbStG се основава на липсата на „точно“ компенсиране на платения при учредяването на фондацията данък върху даренията със заместващия данък върху наследствата, тъй като съответните им данъчни основи могат да са различни на едната и другата дата.

85. Вярно е, че трудно може да се получи математическо равенство („точна сума“). Доколкото обаче семейните фондации могат да извършват стопански дейности [49] и да реализират печалба, така че бъдещите поколения да се ползват най-малко от същото равнище на благосъстояние [50], законодателят може основателно да предположи, че първоначалната данъчна основа на дарението ще е най-малко еквивалентна на данъчната основа, въз основа на която ще се изчисли бъдещият заместващ данък върху наследството.

86. В същия смисъл жалбоподателят посочва, че от икономическа гледна точка заместващият данък върху наследствата в действителност е особена форма на *данък върху имуществото* и с него не се облага предоставянето на имуществото, както с данъка върху даренията. Следователно ставало въпрос за различни категории данъци.

87. Класифицирането на категориите данъци е въпрос, който се урежда във всяко национално право. В настоящия случай запитващата юрисдикция без никакви съмнения счита двата данъка за еднородни. От описанието на националната правна уредба следва, че заместващият данък върху наследствата се основава на правната фикция, че на всеки 30 години имуществото се предава от поколение на поколение.

88. Съгласно доводите на жалбоподателя относно *опазването на семейното имущество, произтичащо от закрилата на брака и семейството* [51], основаващи се на решенията на Bundesverfassungsgericht (Федерален конституционен съд), той поддържа, че няма да бъдат изпълнени установените от посочения съд условия за запазване на брачното и семейното имущество. Както посочих по-горе, тези доводи не засягат преценката за съпоставимост на националната разпоредба с правото на Съюза.

[46] Точка 76 от акта за преюдициално запитване, възпроизведена в точка 63 от настоящото заключение.

[47] Точки 15—21 от писменото му становище.

[48] Това е така по отношение на идентифицирането на данъчнозадълженото лице, което разгледах в предходните точки.

[49] Германското правителство признава, че целта на семейните фондации е да получават приходи, от които да се ползват членовете на семейството (т. 45 от писменото му становище). Стопанският характер на семейните фондации се потвърждава от облагането на приходите им с корпоративен данък. Вж. *Meinecke*, P. The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform. — Trust and Trustees, vol. 29, n.º 6, Oxford: Oxford University Press, 2023, 540—552.

[50] Вж. *Haag*, M., M. Tischendorf. The German family foundation: concept, legal framework, and taxation. — Trust and Trustees, vol. 26, n.º 6, Oxford: Oxford University Press, 2020, 534—541.

[51] Точки 22 и 23 от писменото му становище.

89. Жалбоподателят изтъква и *липсата на компенсация в зависимост от държавата*[52], за да подчертае, че подобно компенсиране (на привилегията на данъчните класове със заместващия данък върху наследствата) следва да се разглежда от гледна точка на съответната държава, а не с оглед на „трансгранични съображения“. Според него германската държава „прехвърля непряко“ данъчната тежест върху другите държави, в които са седалищата на семейните фондации.

90. Аз обаче не виждам признаци, че спорната система на ErbStG води до непряко прехвърляне на данъчната тежест върху държави, различни от Германия.

91. Накрая, жалбоподателят изтъква, че *не е налице съгласуваност с оглед на структурата на ErbStG*[53]. В подкрепа на този довод той посочва, че основната идея на ErbStG е да третира еднакво данъчните предимства и задължения, независимо от това на коя държава е местно данъчнозадълженото лице. При това положение предоставянето на данъчната привилегия само на германските семейни фондации трябвало да е обосновано с императивно съображение от общ интерес както от гледна точка на националното право, така и от гледна точка на правото на Съюза. Според жалбоподателя липсва императивно съображение от общ интерес, като такова не произтичало и от член 65 ДФЕС.

92. Така формулираната теза е противоречива, ако целта ѝ е да докаже именно причината, поради която, що се отнася до разпоредбите на ErbStG, приложими към семейните фондации, не е налице императивно съображение от общ интерес, състоящо се в осигуряване на съгласуваност на националната данъчна система.

4. По пропорционалността

93. Що се отнася до пропорционалността на ограниченията на свободата на движение на капитали, Съдът изисква „разлика[та в третирането] […] да е в състояние да гарантира осъществяването на посочената цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ“[54].

94. Жалбоподателят счита, че дори ако се приеме, че ограничението на свободата на движение на капитали (поради разликата в данъчното третиране на едните и другите фондации) е обосновано, то не е пропорционално.

95. В това отношение той изтъква последователно неспособността на разглежданата разпоредба да постигне целта си[55], и възможността да се приемат по-малко ограничителни мерки със същата цел[56].

96. Що се отнася до годността на въведения с ErbStG механизъм да гарантира осъществяването на преследваните цели, жалбоподателят счита, че „има основателни съмнения, че разликата в данъчното облагане допринася за постигането на въпросната

[52] Точки 24 и 25 от писменото му становище.

[53] Точки 26—32 от писменото му становище.

[54] Решение от 21 декември 2016 г., Masco Denmark и Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, т. 33).

[55] Точка 34 от писменото му становище.

[56] Точки 35 и 36 от писменото му становище.

цел“. В подкрепа на това становище обаче той само посочва, че негодността произтичала от това, че „националната правна уредба не гарантира съгласувано и систематично постигането на целта“ [57], като излага същите доводи, които разгледах по-горе.

97. Твърдейки, че съгласуваността на данъчната система може да се осигури с по-малко ограничителни разпоредби, жалбоподателят предлага като алтернативи: а) заместващият данък върху наследствата и привилегията на данъчните класове да се прилагат и по отношение на чуждестранните семейни фондации; б) този заместващ данък върху наследствата да се структурира като данък върху имуществото; и в) заместващият данък върху наследствата да се превърне в умерен годишен данък, с който да се облагат еднакво местните и чуждестранните семейни фондации при учредяването си [58].

98. Отново подобно на Комисията [59] считам, че всички тези алтернативи означават да се приеме, че семейните фондации със седалище в чужбина понасят неблагоприятните последици от заместващия данък върху наследствата. Тъй като обаче от момента на учредяването на семейна фондация със седалище в чужбина (и на предоставянето на съответното имущество) Германия вече не е данъчно компетентна по отношение на съответната фондация, тези решения са трудно осъществими.

99. Поради това по-малко ограничителните алтернативи, които жалбоподателят предлага, се сблъскват със същата пречка: германската държава няма досег до семейните фондации със седалище в чужбина, които остават извън обхвата на нейните данъчни правомощия.

V. Заключение

100. По изложените съображения предлагам на Съда да отговори на Finanzgericht Köln (Финансов съд Кьолн, Германия) по следния начин:

„Член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска правна уредба на държава членка на Европейския съюз, която по отношение на данъка върху даренията, дължим при учредяването от местно на тази държава членка лице на фондация със седалище в държава от ЕИП, с цел осигуряване на данъчната съгласуваност на такава правна уредба, предвижда по-неблагоприятни данъчни условия от приложимите към учредяването на фондации в посочената държава членка като симетричен аналог на необлагането на фондация със седалище в чужбина със заместващ данък върху наследството, с който се облагат фондациите със седалище в държавата членка“.

[57] Точка 34 от писменото му становище.

[58] Точка 36 от писменото му становище.

[59] Точка 47 от писменото му становище.