

Дело C-394/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

18 август 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Finanzgericht Düsseldorf (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

20 юли 2020 г.

Жалбоподател:

XU

Ответник:

Finanzamt V

[...]

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

[...]

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

по дело

XU

– ищец –

[...]

срещу

Finanzamt V (Данъчна служба V)

[...]

– ответник –

относно

данък върху наследството

четвърти съдебен състав [...]

[...]

на 20 юли 2020 г. определи:

Спира производството по делото.

Отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

Трябва ли член 63, параграф 1 и член 65 от Договора за функционирането на Европейския съюз (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 местоживееие или обичайно местопребиваване в друга държава членка, от данъчното облекчение, което би било приложимо, ако към този момент поне единият от тях би имал местоживееие или обичайно местопребиваване в първата държава членка?

Трябва ли член 63, параграф 1 ДФЕС 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, **[ориг. 2]** 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 местоживееие 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 — би имал местоживееие или обичайно местопребиваване в първата държава членка?

Настоящото определение не подлежи на обжалване. **[ориг. 3]**

Мотиви:

I.

1. Жалбоподателката е австрийска гражданка, която живее в Австрия от 2014 г. Тя е дъщеря на наследодателя Е., който също е бил австрийски гражданин и е живял в Австрия.
2. Наследодателят е собственик на три застроени недвижими имота, находящи се в град F, и на един незастроен поземлен имот, находящ се в град G.
3. В завещателното си разпореждане наследодателят посочва жалбоподателката за негов единствен наследник, а на съпругата си Ef. и на сина си S. оставя запазената им част от наследството. Наследодателят е починал на 12 август 2018 г. в Австрия.
4. След смъртта на наследодателя по силата на споразумение относно допълване на запазена част от наследството жалбоподателката се задължава в качеството ѝ на единствен наследник да изплати на Ef. и S. суми в размер на 1 700 000 EUR и на 2 850 000 EUR с цел корекция на размера на запазените им части от наследството, на които те имат право. В данъчната си декларация за облагане с данък върху наследствата, подадена до данъчната служба ответник, жалбоподателката иска 43 % от свързаните със запазените части от наследството задължения, тоест сума в общ размер на 1 956 500 EUR да бъде приспадната от стойността на придобитото от нея имущество по наследяване като наследствени задължения. Тя получава тази сума, като изчислява дела на подлежащите на облагане с германския данък върху наследствата недвижими имоти в Германия, чиято стойност е определена от нея на 4 970 000 EUR, като възлизащ на 43 % от стойността на наследственото имущество, оценено на 11 592 598,10 EUR. Тя изчислява стойността на имуществото (капиталови доходи и един недвижим имот в Испания), което не подлежи на облагане с германския данък върху наследствата, на 6 622 598,10 EUR.
5. Ответната данъчна служба определя дължимия от жалбоподателката данък върху наследствата в размер на 642 333 EUR, като облага само недвижимите имоти, находящи се в Германия. Данъчната служба отказва да приспадне запазените части като наследствени задължения с мотива, че те нямат икономическа връзка с посочените по-горе недвижими имоти. Освен това при изчисляването на определения данък върху наследствата вместо подлежащата на приспадане сума — данъчно облекчение в размер на 400 000 EUR, предвидено за самите деца на наследодателя съгласно член 16, параграф 1, точка 2 от Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Закон за данък върху наследствата и данък дарение, наричан по нататък „ErbStG“) [ориг. 4], позовавайки се на член 16, параграф 2 от ErbStG, данъчната служба взема предвид само данък, намален с 228 511 EUR, тоест в размер на 171 489 EUR.
6. С подадената по съдебен ред жалба жалбоподателката иска данъкът върху наследството да бъде намален на 227 181 EUR. Тя счита, че в нейния случай е приложимо предвиденото в член 16, параграф 1, точка 2 от ErbStG данъчно

облекчение в пълен размер. Според нея член 16, параграф 2 от ErbStG противоречи на правото на Съюза. Освен това тя счита, че е налице противоречие с правото на Съюза, ако не се допуска приспадането на подлежащите на изплащане от нея запазени части като наследствени задължения поне отчасти в размер на изчислената от нея сума от 1 956 500 EUR.

7. Ответната данъчна служба излага следните доводи: съгласно член 16, параграф 2 от ErbStG данъчното облекчение по член 16, параграф 1, точка 2 от ErbStG следва да се намали с определена сума. Съгласно член 10, параграф 6, второ изречение от ErbStG подлежащите на изплащане от жалбоподателката запазени части не могат да бъдат приспаднати като наследствени задължения, тъй като те нямат икономическа връзка с конкретни елементи от наследственото имущество.

II.

8. За произнасянето по преюдициалното запитване са релевантни следните разпоредби от германския Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (Закон за данъка върху наследствата и данъка върху даренията, наричан по нататък „ErbStG“) в редакцията му, обнародвана на 27 февруари 1997 г. [...], последно изменен с член 4 от Закона от 23 юни 2017 г. [...]:

9. 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;

[...]

10. Член 2 Лично данъчно задължение [ориг. 5]

(1) Задължение за заплащане на данъка е налице:

1. в случаите по член 1, параграф 1, точки 1—3 — за цялото наследено, съответно дарено имущество, когато 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 (неограничено данъчно облагане). Местни лица са:

- а) 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 — за придобитото имущество в страната по смисъла на член 121 от Bewertungsgesetz (Закон за оценяването) (ограничено данъчно облагане.)

[...]

11. Член 3 Придобиване на имущество в случай на смърт

- (1) Придобиване на имущество в случай на смърт е:

- 1. придобиването на имущество по наследяване [...], по силата на завет [...] или на основание на предявена претенция за запазена част (член 2303 и сл. от Bürgerliches Gesetzbuch (Граждански кодекс));

12. Член 9 Възникване на данъчното задължение

- (1) Данъчното задължение възниква:

- 1. по отношение на придобиването на имущество в случай на смърт — със смъртта на наследодателя; [...]

13. Член 10 Облагаемо придобиване на имущество

- (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 обогатяване е сумата, която се получава, когато от [...] стойност на цялото придобито имущество, доколкото това имущество подлежи на облагане съгласно настоящия закон, се приспадат наследствените задължения, които подлежат на приспадане съгласно параграфи 3—9 [...]. **[ориг. 6]**

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

- 1. задълженията на наследодателя [...];
- 2. задълженията, произтичащи от завести, тежести и предявени запазени части и претенции за запазена част на извънбрачните деца [...]

- (6) Не подлежат на приспадане задълженията и тежестите, които имат икономическа връзка с имущества, които не подлежат на облагане съгласно настоящия закон. Ако данъчното облагане е ограничено до отделни

елементи от имуществото (член 2, параграф 1, точка 3 [...]), само задълженията и тежестите, които имат икономическа връзка с тези имущества, подлежат на приспадане.

14. Член 15 Данъчни класове

(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 регистрираният партньор,
2. децата и доведените деца, [...]

15. Член 16 Данъчни облекчения

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

1. от съпруг и партньор — до размер на 500 000 EUR;
2. от деца по смисъла на клас I, точка 2 и от деца на починали деца по смисъла на клас I, точка 2 до размер на 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 намалението [ориг. 7] съответства на съотношението между сбора на стойностите на придобитото към същия момент имущество, което не подлежи на ограничено данъчно облагане, и на онези имуществени облаги, които не подлежат на ограничено данъчно облагане и са придобити от същото лице в рамките на десет години, и стойността на имуществото, което като цяло е придобито 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.

16. Член 37 Прилагане на закона

[...]

(14) [...] Член 16, параграфи 1 и 2 в редакцията му в сила от 25 юни 2017 се прилага за придобиване на имущества, по отношение на които данъчното задължение възниква след 24 юни 2017 г.

17. На следващо място е релевантна следната разпоредба от Bewertungsgesetz (Закон за оценяването, наричан по-нататък „BewG“) в редакцията му,

обнародвана на 1 февруари 1991 г. [...], последно изменен с член 2 от Закона от 4 ноември 2016 г. [...]:

Член 121 Имущество в страната

Имущество в страната са:

1. земеделските земи и горски имоти в страната;
 2. недвижимите имоти на територията на страната; [...]
18. От гледна точка на гражданското право са релевантни следните разпоредби на Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie [...] (Общ граждански кодекс за всички наследствени германски територии на Австрийската монархия, наричан по-нататък „ABGB“), последно изменен с член 6 от Федералния закон от 13 ноември 2017 г., обнародван на 13 ноември 2017 г.:
19. Член 756.
- Запазената част е делът от стойността на имуществото на починалия, който лицето с право на запазена част следва да получи.
20. Член 757. **[ориг. 8]**
- Право на запазена част имат низходящите и съпругът или регистрираният партньор на починалия.
21. Член 759.
- Всяко лице с право на запазена част получава като запазена част половината от това, на което би имал право при наследяване по закон.
22. Член 761.
- (1) Запазената част се изплаща в пари. [...]
23. Член 764.
- (1) Претенцията за запазена част се удовлетворява от наследството и от наследниците след постановяване на съдебния акт за възлагане на наследството. [...]
24. Член 765.
- (1) Със смъртта на починалия лицето с право на запазена част придобива правото за себе си и за правопримниците си.

(2) Лицето с право на запазена част може да иска паричната равностойност на запазената част едва една година след смъртта на починалия.

25. Член 778

(1) По искане на лице с право на запазена част се извършват точен опис и оценка на цялото наследство, за да се определи размерът на запазената част.

(2) Оценката трябва да се извърши към момента на смъртта на починалия. До датата на изплащане на паричната равностойност на запазената част лицето с право на запазена част има право на законна лихва.

26. Освен това са релевантни следните разпоредби от германския Bürgerliches Gesetzbuch (Граждански кодекс, наричан по-нататък „BGB“) в редакцията му, обнародвана на 2 януари 2002 г. [...]:

27. Член 2303 Лица с право на запазена част от наследството. Размер на запазената част [ориг. 9]

(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 наследника. Запазената част е равна на половината от стойността на неговия дял от наследството при наследяване по закон. [...]

28. Член 2311 Стойност на наследството

(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.

III.

29. Настоящият съдебен състав спира висящото пред него производство по жалбата [...] и на основание член 267, втора алинея от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) отправя до Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съд на ЕС“) формулираните в диспозитива преюдициални въпроси. Произнасянето по жалбата зависи от отговора на тези въпроси.

30. Настоящият съдебен състав има съмнения относно съвместимостта на член 16, параграф 2 от ErbStG с член 63, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 65 ДФЕС.

31. С оглед на решението на Съда от 8 юни 2016 г., C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412) германският законодател въвежда ново правило в

член 16, параграф 2 от ErbStG. Съгласно това правило за придобиването на имущество, по отношение на което данъчното задължение възниква след 24 юни 2017 г. (член 37, параграф 14 от ErbStG), данъчното облекчение по член 16, параграф 1 от ErbStG се намалява частично със сума, която се изчислява по реда на член 16, параграф 2, второ и трето изречение от ErbStG.

32. Настоящият съдебен състав се съмнява, че това ново правило е съвместимо с членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС, както се тълкуват от Съда на ЕС. Съдът на ЕС вече е постановил, че поставянето на приобретателя в по-неблагоприятно положение поради възможността да приспадне като данъчно облекчение само 2 000 EUR по онова време съгласно член 16, параграф 2 от ErbStG, изменен с член 1 от Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Закон за реформа на правото в областта на данъка върху наследствата и на правилата относно оценяването) от 24 декември 2008 г. (Bundesgesetzblatt, част I, стр. 3018) в хипотезите на [ориг. 10] ограничено данъчно облагане (член 2, параграф 1, точка 3 от ErbStG) не може да бъде обосновано с необходимостта от запазване на съгласуваността на германската данъчна система (решение от 17 октомври 2013, C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, т. 61). На следващо място, в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения, което се отнася до член 16, параграф 2 от ErbStG в предишната му редакция, Съдът приема, че не е обосновано различното третиране на приобретателите в хипотезите на неограничено данъчно облагане и на ограничено данъчно облагане (решение от 4 септември 2014 г., C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148, т. 49 и сл.). Нещо повече, в точки 84 и 85 от заключението си от 12 юни 2013 г., представено по C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384) генералният адвокат Mengozzi посочва, че в хипотезите на ограничено данъчно облагане приобретателят трябва да има право на данъчното облекчение по член 16, параграф 1, точка 1 от ErbStG в пълен размер. Генералният адвокат Mengozzi отхвърля възможността за намаляване на размера на данъчното облекчение, въпреки че, видно от съображенията на съдебния състав по това дело, изложени в точка 16 от акта за преюдициално запитване от 2 април 2012 г., който е в основата на дело C-181/12, би било също възможно данъчното облекчение да се предостави в размер, изчислен на приблизително 62 %.
33. Настоящият съдебен състав има съмнения и относно съвместимостта на член 10, параграф 6, второ изречение от ErbStG с член 63, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 65 ДФЕС.
34. В настоящия случай е налице хипотеза на ограничено данъчно облагане, тъй като към момента на смъртта на наследодателя нито наследодателят, нито жалбоподателката са имали местоживеене или обичайно местопребиваване в Германия (член 2, параграф 1, точка 3, първо изречение от ErbStG). Поради това данъчната служба ответника облага с данък само недвижимите имоти, находящи се на територията на страната (член 121, точка 2 от BewG).

35. В настоящия случай вследствие на прилагането на член 10, параграф 6, второ изречение от ErbStG жалбоподателката изобщо да не може да приспадне от наследственото имущество свързаните със запазените части на майка ѝ и на брат ѝ задължения, която тя е длъжна да изпълни, като наследствени задължения на основание на член 10, параграф 5, точка 2 от ErbStG. Този извод се налага, тъй като съгласно член 10, параграф 6, второ изречение от ErbStG в хипотезите на ограничено данъчно задължение, в които данъчното облагане е ограничено до отделни имущества (член 2, параграф 1, точка 3 от ErbStG), на приспадане подлежат само задълженията и тежестите, които имат икономическа връзка с тези имущества. **[ориг. 11]**
36. Съгласно практиката на германския Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) (BFH) икономическата връзка, която се изисква от член 10, параграф 6, първо и второ изречение от ErbStG, е налице само когато е възможно задълженията или тежестите да бъдат причислени към определени имущества, включени в наследството. Това означава, че определянето на размера на запазената част въз основа на стойността на наследството (член 2311 от BGB) не поражда икономическа връзка, а най-много правна връзка на свързаното със запазената част задължение с имуществата [...].
37. Настоящият съдебен състав приема, че в конкретния случай това важи и по отношение на запазената част, на която майката и братът на жалбоподателката имат право съгласно австрийското право. Тези права също не могат да бъдат причислени към определено имущество, включено в наследството. Напротив, съгласно член 756 от ABGB запазената част представлява само дял от стойността на имуществото на починалия, който лицето с право на запазена част следва да получи. Съгласно член 759 от ABGB размерът на запазената част на лицето с право на запазена част се равнява на половината от имуществения дял, на който това лице би имало право при наследяване по закон. Съгласно член 761, параграф 1, първо изречение от ABGB по принцип запазената част се изплаща в пари.
38. От изложеното следва, че в настоящия случай вследствие на прилагането на член 10, параграф 6, второ изречение от ErbStG жалбоподателката не може да приспадне дори частично сумата на запазените части на майка си и брат си, които тя е длъжна да изплати, като наследствени задължения на основание на член 10, параграф 5, точка 2 от ErbStG. Ако към момента на смъртта на наследодателят той или жалбоподателката имаше местоживеене или обичайно местопребиваване в Германия и поради това беше налице хипотеза на неограничено данъчно облагане (член 2, параграф 1, точка 1, второ изречение, буква а) от ErbStG), жалбоподателката би могла да приспадне от стойността на наследеното имущество запазените части на майка си и на брат си като наследствени задължения в неограничен размер на основание на член 10, параграф 5, точка 2 от ErbStG.
39. Според настоящия съдебен състав е съмнително дали тази разлика в третирането на местни лица и на лица, които не пребивават в Германия —

разлика, провеждана от член 10, параграф 6, второ изречение от ErbStG — е съвместима с член 63, параграф 1 ДФЕС във връзка с член 65 ДФЕС. Що се отнася до наследяването, Съдът на ЕС вече **[ориг. 12]** е постановил, че към мерките, забранени с член 63, параграф 1 ДФЕС, поради това че представляват ограничения на движението на капитали, спадат и мерките, които водят до намаляване на стойността на наследството на лице, което е било местно за държава, различна от държавата членка, в която се намира съответното имущество и която облага наследяването на това имущество (решения от 23 февруари 2006 г., C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, т. 44, от 17 октомври 2013 г., C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, т. 23 и от 26 май 2016 г., C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, т. 28). Оттук следва, че е недопустимо при данъчното облагане на наследство да се прави разграничение между лицата, които към момента на смъртта си са били местни, и тези, които към същия момент са били чуждестранни лица в съответната държава членка, какъвто например е случаят с разпоредби относно ограничената възможност за приспадане на задължения (решения от 11 декември 2003 г., C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, т. 76, от 11 септември 2008 г., C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, т. 46 и от 11 септември 2008 г., C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, т. 38).

[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ