

Дело C-670/21

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

9 ноември 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Finanzgericht Köln (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

2 септември 2021 г.

Жалбоподател:

ВА

Ответник:

Finanzamt X

Предмет на главното производство

Данък върху наследството — Изчисляване — Национална правна уредба, според която недвижим имот, намиращ се в трета държава, се облага въз основа на цялата си стойност, докато недвижим имот, намиращ се на националната територия, в държава — членка на Европейския съюз или в държава от Европейското икономическо пространство, се облага въз основа едва на 90 % от стойността му — Съответствие с член 63 и сл. ДФЕС

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициален въпрос

Трябва ли член 63, параграф 1 ДФЕС и членове 64 ДФЕС и 65 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба на държава членка в областта на облагането с данъка върху наследството, която за

целите на изчисляването на данъка върху наследството предвижда, че застроен недвижим имот, принадлежащ към личното имущество, който се намира в трета държава (в случая Канада) и се отдава под наем за жилищни нужди, се облага въз основа на цялата му стойност, докато за недвижим имот, принадлежащ към личното имущество, който се намира на национална територия, в държава — членка на Европейския съюз или в държава от Европейското икономическо пространство, и се отдава под наем за жилищни нужди, се взема предвид само 90 % от стойността му за целите на изчисляването на данъка върху наследството?“.

Разпоредби от националното право, на които е направено позоваване

Спогодба между Федерална република Германия и Канада за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и някои други данъци, за предотвратяване на избягването на данъци и за административна помощ в областта на данъчното облагане (СИДДО с Канада от 2001 г.), по-специално член 26, параграф 4

Цитирани разпоредби на правото на Съюза

ДФЕС, по-специално член 63, параграф 1 и членове 64 и 65

Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от [Договора за ЕО] (този член е отменен с Договора от Амстердам)

Посочени разпоредби от националното право

Закон за данъка върху наследството и данък дарение (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), изменен със Закона от 24 декември 2008 г. за изменение на данъка върху наследството и данък дарение (ErbStG 2009), и по-специално член 13с

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Починалият през 2016 г. наследодател прехвърля по-специално на жалбоподателя, неговия син, недвижимо имущество в Канада. Недвижимите имоти, разположени в Канада, са отдадени под наем за жилищни цели и са част от личното имущество. Наследодателят е пребивавал в Германия, където към момента на откриване на наследството е пребивавал и жалбоподателят. Жалбоподателят приема завещанието.
- 2 На основание член 13с, параграф 1 от ErbStG от 2009 г. жалбоподателят иска да се обложат само 90 % от стойността на недвижимото имущество, което се намира в Канада. Данъчната служба—ответник отхвърля това искане. Именно това се оспорва с подадената пред запитващата юрисдикция жалба.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 3 Съгласно член 13с, параграф 1 от ErbStG от 2009 г. при определени условия във връзка с изчисляването на данъка върху наследството трябва да се вземе предвид само 90 % от стойността на недвижимите имоти. Тази разпоредба не важи за недвижимите имоти, които се намират в Канада, защото се прилага само за недвижимите имоти, които се намират на национална територия, в държава — членка на Европейския съюз или в държава от Европейското икономическо пространство (член 13с, параграф 3, точка 2 от ErbStG от 2009 г.). Следователно за намиращите се в трета държава недвижими имоти, дори и да отговарят на другите условия по член 13с, при определяне на дължимия данък се взема предвид винаги цялата им стойност.
- 4 Това би могло да представлява ограничение на движението на капитали, забранено с член 63, параграф 1 ДФЕС.
- 5 Съдът вече е постановил, че наследяването, което се състои в преминаване на имуществото на починалото лице върху едно или повече лица, включително и това относно недвижими имоти, което попада в обхвата на раздел XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“, представлява движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС (що се отнася до член 56 ЕО, вж. решение от 15 октомври 2009 г., Fernandez, C-35/08, EU:C:2009:625, т. 18; що се отнася до член 63 ДФЕС, вж. решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 20).
- 6 Според член 63, параграф 1 ДФЕС са забранени всички мерки, които по естеството си могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в дадена държава членка или да възпрат местните лица да инвестират в други държави членки (вж. решение от 22 януари 2009 г., Steko Industriemontage, C-377/07, EU:C:2009:29, т. 23). Според запитващата юрисдикция сред посочените мерки са и тези, които могат да възпрат данъчнозадължените лица да придобиват икономически блага, намиращи се в друга държава членка или в трета държава.
- 7 Следователно мярка, която ограничава свободното движение на капитали, като намалява стойността на наследството, поради това че данъкът върху наследството е по-висок поради намиращото се в третата държава имущество, представлява принципно забранено ограничение.
- 8 Съмнително е дали такова ограничение на свободното движение на капитали е допустимо в рамките на клаузата „standstill“, предвидена в член 64, параграф 1 ДФЕС, или може да бъде обосновано на основание член 65 ДФЕС.
- 9 Член 64, параграф 1 ДФЕС изглежда не се прилага за предимството, предвидено в член 13с от ErbStG от 2009 г., тъй като този член не е действал

към 31 декември 1993 г. Всъщност той е въведен за първи път в германския правен ред, считано от 1 януари 2009 г.

- 10 Съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разпоредбите на член 63 не накърняват правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала.
- 11 Съгласно практиката на Съда тази разпоредба, доколкото представлява дерогация от основния принцип за свободно движение на капитали, трябва да се тълкува стриктно. Следователно тази разпоредба не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребивават, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (решения от 17 януари 2008 г., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 40, от 11 септември 2008 г., Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, т. 57, от 11 септември 2008 г., Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, т. 51 и от 22 април 2010 г., Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 32). Всъщност самата дерогация, предвидена в член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, е ограничена от член 65, параграф 3 ДФЕС, който предвижда, че посочените в параграф 1 национални разпоредби не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 ДФЕС (решения от 17 януари 2008 г., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 41; от 11 септември 2008 г., Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, т. 58 и от 22 април 2010 г., C-510/08, EU:C:2010:216, т. 33).
- 12 Национално данъчно законодателство, което за целите на изчисляването на данъка върху наследството прави разграничение според това дали активите се намират на национална територия, в държава — членка на Европейския съюз или в държава от Европейското икономическо пространство, или пък в трета държава, е необходимо, за да може да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, различното третиране да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес (постоянна съдебна практика, вж. решения от 30 юни 2016 г., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, и от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662).
- 13 Запитващата юрисдикция смята, че настоящата фактическа обстановка, която се отнася до недвижим имот, намиращ се в трета държава, е обективно сходна с положение, при което този имот се намира на националната територия, съответно в държава — членка на Европейския съюз. Положенията се различават само по отношение на местонахождението на недвижимия имот. Самото местоположение в чужбина обаче изглежда не

обосновава по-неблагоприятно третиране (вж. по аналогия решение от 22 април 2010 г., Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, т. 38). Това важи в още по-голяма степен, тъй като в случай на неограничено данъчно облагане недвижимите имоти, намиращи се извън ЕИП, се третират по един и същ начин при облагаемостта придобиване по силата на член 10, параграф 1 от ErbStG от 2009 г. Според запитващата юрисдикция, ако законодателят поставя приобретателите на тези активи равнопоставено с приобретателите на национални активи и/или на територията на ЕИП, той не трябва да третира по различен начин в рамките на това облагане приобретателите, що се отнася до намалената стойност при изчисляването на данъка върху недвижимите имоти.

- 14 Обосновка на ограничението, предвидена в член 65, параграф 1, буква б) ДФЕС, по-специално що се отнася до предотвратяването на нарушения на националните законови и подзаконови норми, в частност в данъчната област, също изглежда съмнителна, тъй като член 26, параграф 4 от СИДДО с Канада от 2001 г. предвижда, че може да се прави позоваване на обмена на информация между Германия и Канада за всички данъци, събирани в една договаряща държава. За запитващата юрисдикция не се установяват трудности в този обмен на информация.
- 15 Запитващата юрисдикция не може да установи и императивни съображения от обществен интерес по смисъла на член 65, параграф 2 ДФЕС, които обективно оправдават дадено ограничение.