Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 17 marca 2016 r.[1]

Sprawa C-123/15

Max-Heinz Feilen
przeciwko
Finanzamt Fulda

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Swoboda przepływu kapitału — Podatek od spadków — Uregulowania państwa członkowskiego przewidujące obniżenie podatku od spadków, gdy spadek obejmuje majątek, który w ciągu poprzednich dziesięciu lat był już przedmiotem dziedziczenia podlegającego podatkowi od spadków w tym samym państwie członkowskim — Majątek odziedziczony i opodatkowany w innym państwie członkowskim

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) dotyczy wykładni art. 63 ust. 1 TFUE i art. 65 TFUE. Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy M.H. Feilenem i Finanzamt Fulda (urzędem skarbowym w Fuldzie) w przedmiocie oddalenia przez ów urząd wniosku M.H. Feilena o obniżenie podatku od spadków, którym opodatkowano jego spadek odziedziczony po matce.

I – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

2. Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy 88/361/EWG[2] stanowi:

„Z zastrzeżeniem następujących przepisów państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w załączniku I”.

3. W załączniku I do dyrektywy 88/361/EWG, w którym znajduje się wykaz przepływów kapitału, w rubryce XI, zatytułowanej „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, wymieniono spadki i zapisy.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, s. 5).

B – *Prawo niemieckie*

4. Przepisy Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawy o podatku od spadków i darowizn) [3], w wersji obowiązującej w odniesieniu do roku podatkowego 2007, mają następujące brzmienie.

5. Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 ErbStG przewiduje, że nabycie w drodze dziedziczenia podlega przepisom tej ustawy jako transakcja podlegająca opodatkowaniu.

6. Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1–3 ErbStG obowiązek podatkowy powstaje:

„1. W przypadkach określonych w § 1 ust. 1 pkt 1–3, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci […] albo nabywca w chwili zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego jest rezydentem – w odniesieniu do całego przysporzenia majątkowego. Za rezydentów uważa się:

a) osoby fizyczne posiadające w kraju miejsce zamieszkania lub stałe miejsce pobytu,

[…]

3. We wszystkich innych przypadkach w odniesieniu do przysporzenia majątkowego składającego się z majątku krajowego w rozumieniu § 121 Bewertungsgesetz (ustawy w sprawie wyceny)".

7. Paragraf 15 ErbStG określa grupy podatkowe. Jego ust. 1 brzmi następująco:

„Stosownie do osobistego stosunku nabywcy do spadkodawcy albo darczyńcy wyróżnia się następujące trzy grupy podatkowe:

Grupa podatkowa I:

1. małżonek i partner życiowy,

2. dzieci oraz pasierbowie

[…]".

8. Paragraf 27 ErbStG reguluje obniżenie podatku od spadków w sposób następujący:

„(1) Jeżeli osoby należące do grupy podatkowej I nabędą w drodze dziedziczenia majątek, który w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających to nabycie został już nabyty przez osoby należące do tej grupy podatkowej i który był objęty podatkiem na podstawie niniejszej ustawy, kwota należnego podatku ulega – z zastrzeżeniem ust. 3 – obniżeniu w następujący sposób:

o …%	jeżeli okres czasu między tymi dwiema datami powstania obowiązku podatkowego wynosi
50	nie więcej niż rok
45	więcej niż rok, jednakże nie więcej niż dwa lata
40	więcej niż dwa lata, jednakże nie więcej niż trzy lata
35	więcej niż trzy lata, jednakże nie więcej niż cztery lata

3 — Przepisy wynikające z wersji tejże ustawy opublikowanej w dniu 27 lutego 1977 r. (*Bundesgesetzblatt* I, s. 378), zmienionej ostatnio przez Haushaltsbegleitgesetz (ustawę okołobudżetową) z dnia 29 grudnia 2003 r. (*Bundesgesetzblatt* I, s. 3076) (zwanej dalej „ErbStG").

30	więcej niż cztery lata, jednakże nie więcej niż pięć lat,
25	więcej niż pięć lat, jednakże nie więcej niż sześć lat
20	więcej niż sześć lat, jednakże nie więcej niż osiem lat
10	więcej niż osiem lat, jednakże nie więcej niż dziesięć lat

(2) […]

(3) Obniżenie przewidziane w ust. 1 nie może przekraczać kwoty wynikającej z zastosowania stawki procentowej wskazanej w ust. 1 do podatku, który wcześniejszy nabywca zapłacił z tytułu nabycia tego samego majątku".

II – **Okoliczności faktyczne postępowania głównego i pytanie prejudycjalne**

9. Max-Heinz Feilen, zamieszkały w Niemczech, jest jedynym spadkobiercą swojej matki zmarłej w 2007 r. w tym samym państwie członkowskim, w którym znajdowało się jej ostatnie miejsce zamieszkania. Spadek po matce zasadniczo składał się z udziału w spadku po córce zmarłej w 2004 r. w Austrii, gdzie zamieszkiwała również matka do czasu śmierci swojej córki. Ponieważ dział spadku po córce został przeprowadzony w Austrii dopiero po śmierci matki, podatek należny od tego spadku, w wysokości 11 961,91 EUR, został zapłacony przez M.H. Feilena.

10. W deklaracji podatkowej odnoszącej się do nabycia spadku po matce, którą M.H. Feilen złożył w Niemczech, po pierwsze, wykazał on w ramach pasywów wchodzących w skład spadku podatek od spadków zapłacony w Austrii, a po drugie, złożył wniosek o obniżenie podatku od spadków na podstawie § 27 ErbStG. W swej opinii z dnia 28 października 2009 r. urząd skarbowy w Fuldzie obniżył podstawę wymiaru niemieckiego podatku od spadków o podatek od spadków zapłacony w Austrii, lecz odmówił przyznania obniżenia podatku.

11. Finanzgericht (sąd finansowy) oddalił skargę wniesioną przez M.H. Feilena na decyzję urzędu skarbowego w Fuldzie ze względu na to, że § 27 ust. 1 ErbStG wymaga wcześniejszego nabycia w drodze dziedziczenia podlegającego opodatkowaniu podatkiem od spadków na podstawie tej ustawy i że w tym przypadku nie miało to miejsca, ponieważ wcześniejsze nabycie przez matkę majątku jej córki nie spowodowało powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku spadkowego w Niemczech [4].

12. Rozpatrując skargę rewizyjną, sąd odsyłający nabrał wątpliwości co do zgodności § 27 ErbStG z prawem Unii.

13. Zauważa on, po pierwsze, że do dziedziczenia przez skarżącego w postępowaniu przed sądem odsyłającym mogą mieć zastosowanie przepisy prawa Unii dotyczące swobodnego przepływu kapitału. Dziedziczenie bowiem, które polega na przejściu na jedną lub więcej osób majątku po osobie zmarłej, jest objęte zakresem pkt XI załącznika I do dyrektywy 88/361 i stanowi zatem przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego [5]. Tymczasem zdaniem sądu dziedziczenie przez M.H. Feilena nie powinno zostać uznane za zdarzenie czysto krajowe, ponieważ nabył on majątek matki, składający się zasadniczo z jej udziału w spadku po córce położonego w Austrii, a więc z majątku zagranicznego.

4 — Matka i córka nie były w chwili śmierci córki rezydentami Niemiec w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 1 ErbStG, a spadek po córce obejmował jedynie majątek zagraniczny w rozumieniu § 2 ust. 3 ErbStG (w przeciwieństwie do majątku „krajowego").

5 — Wyrok Welte, C-181/12, EU:C:2013:662.

14. Po drugie, sąd odsyłający podnosi, że odmowa przyznania obniżenia podatku na podstawie § 27 ust. 1 ErbStG może stanowić ograniczenie swobody przepływu kapitału, ponieważ zmniejsza wartość spadku obejmującego majątek obciążony zagranicznym podatkiem spadkowym [6]. Niemniej jednak żywi on poważne wątpliwości w tym zakresie w świetle wyroku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), który w sytuacji podwójnego opodatkowania wykluczył istnienie wynikającego z ErbStG ograniczenia swobody przepływu kapitału ze względu na to, że państwa członkowskie nie mają obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich i korzystają w tej dziedzinie, z zastrzeżeniem poszanowania prawa Unii, z pewnej autonomii.

15. Po trzecie, sąd odsyłający zajmuje się ewentualnym uzasadnieniem takiego ograniczenia. W związku z tym zastanawia się on z jednej strony, czy § 27 ust. 1 ErbStG przewiduje nierówne traktowanie dozwolone na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, czy też arbitralną dyskryminację zakazaną na mocy art. 65 ust. 3 TFUE, a z drugiej strony, czy ograniczenie, które ustanawia, nie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego zmierzającymi do zapewnienia spójności niemieckiego systemu podatkowego.

16. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy swoboda przepływu kapitału wynikająca z art. 63 ust. 1 TFUE w związku z art. 65 TFUE stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego przewidującemu obniżenie podatku od spadków w przypadku nabycia majątku w drodze dziedziczenia przez osoby należące do określonej grupy podatkowej, jeżeli spadek obejmuje majątek, który został już nabyty przez osoby należące do tej grupy podatkowej w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających to nabycie, a z tytułu wcześniejszego nabycia został opodatkowany w tym państwie członkowskim podatkiem od spadków, podczas gdy obniżenie podatku jest wyłączone, jeżeli z tytułu wcześniejszego nabycia podatek od spadków został pobrany w innym państwie członkowskim?”.

III – **Postępowanie przed Trybunałem**

17. Uwagi zostały przedłożone przez M.H. Feilena, rządy niemiecki, hiszpański i Zjednoczonego Królestwa oraz przez Komisję Europejską. Wszystkie strony, z wyjątkiem rządu hiszpańskiego, zostały wysłuchane na rozprawie w dniu 27 stycznia 2016 r.

IV – **Ocena**

A – *Podsumowanie uwag przedstawionych przez strony*

18. Max-Heinz Feilen proponuje, aby Trybunał odpowiedział na przedłożone pytanie twierdząco. Stwierdza on, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału dziedziczenie jest objęte zakresem swobody przepływu kapitału. Uważa on ponadto, że sytuacja rozpatrywana w postępowaniu przed sądem odsyłającym nie jest porównywalna z sytuacją rozpatrywaną w wyroku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), ponieważ nie chodzi w tym przypadku o opodatkowanie równoległe wywołujące skutek kumulatywny, lecz jedynie o powiązanie wcześniejszego dziedziczenia z krajem. Poza tym twierdzi on, że rozpatrywane ograniczenie nie może być uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego,

6 — Wyrok Komisja/Niemcy, C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 41.

a konkretnie koniecznością zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego, ponieważ nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy korzyścią podatkową (przyznanie obniżenia podatku spadkowego) a obciążeniem (opodatkowanie wcześniejszego spadku). Obniżenie podatku spadkowego nie jest bowiem przyznawane w odniesieniu do uprzednio zrealizowanych przychodów skarbowych.

19. Rząd niemiecki proponuje natomiast, aby Trybunał udzielił na zadane pytanie odpowiedzi przeczącej.

20. Twierdzi on bowiem, że rozpatrywany przepis krajowy nie stanowi ograniczenia przepływu kapitału, ponieważ zmniejszenie wartości spadku składającego się z majątku położonego za granicą nie wynika z zastosowania tego przepisu, a zatem z opodatkowania w Niemczech, lecz z równoległego wykonywania przez Republikę Federalną Niemiec i Republikę Austrii ich kompetencji podatkowych. Rząd niemiecki uważa zatem, że rozwiązanie wypracowane w wyroku Block (C-67/08, EU:C:2009:92) może zostać zastosowane do niniejszego przypadku w ten sposób, że Republika Federalna Niemiec nie ma obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego w celu uwzględnienia faktu uiszczenia podatku spadkowego w innych państwach członkowskich, nawet jeśli prowadzi to do podwójnego opodatkowania dziedziczenia.

21. Rząd niemiecki podnosi ewentualnie, że swego rodzaju rozróżnienie dokonane w § 27 ust. 1 ErbStG między wcześniejszym dziedziczeniem opodatkowanym w Niemczech i wcześniejszym dziedziczeniem opodatkowanym w innym państwie członkowskim nie prowadzi do zabronionej dyskryminacji, ponieważ sytuacje krajowe i transgraniczne nie są obiektywnie porównywalne i Republika Federalna Niemiec nie ma w obydwu przypadkach takiego samego prawa do opodatkowania.

22. Rząd hiszpański również proponuje, by na zadane pytanie odpowiedzieć przecząco. Podkreśla on istnienie nadrzędnego względu interesu ogólnego uzasadniającego rozróżnienie dokonane w § 27 ErbStG w zależności od miejsca, w którym majątek został opodatkowany, a w szczególności konieczność zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego.

23. Rząd Zjednoczonego Królestwa przychyla się do tego stanowiska. Uważa on, że sporne ustawodawstwo niemieckie nie stwarza żadnego ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, ponieważ Republika Federalna Niemiec nie opodatkowała zagranicznego majątku matki skarżącego w postępowaniu głównym podatkiem spadkowym wyższym niż podatek, który nakłada ona na majątek położony wyłącznie w Niemczech. Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa przepis ten nakłada bowiem wyższy podatek spadkowy, wyłącznie jeżeli majątek, niezależnie od jego lokalizacji, nie był w ciągu ostatnich dziesięciu lat opodatkowany niemieckim podatkiem spadkowym. W tych okolicznościach rząd ten uważa, że sytuacja w niniejszej sprawie jest analogiczna do sytuacji będącej przedmiotem wyroku Block (C-67/08, EU:C:2009:92), ponieważ podwójne opodatkowanie jest wynikiem równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowych.

24. Rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi również, że ewentualne ograniczenie swobodnego przepływu kapitału jest uzasadnione koniecznością zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego, i w ten sposób przyjmuje takie samo stanowisko jak pozostałe rządy w przedmiocie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a określonym obciążeniem podatkowym.

25. Komisja proponuje, aby Trybunał odpowiedział na przedłożone pytanie twierdząco.

26. Komisja uważa, że § 27 ErbStG zawiera ograniczenie przepływu kapitału, ponieważ faworyzując kolejne nabycia majątku „krajowego” już opodatkowanego w Niemczech, przyczynia się do zmniejszenia wartości dziedziczonego majątku pochodzącego z innego państwa członkowskiego [7]. Ponieważ ten ostatni majątek jest objęty podatkiem wyższym niż majątek „krajowy”, dokonywanie inwestycji w innym państwie członkowskim, ich utrzymanie i przeniesienie na spadkobiercę w Niemczech jest dla spadkodawcy i spadkobiercy mniej atrakcyjne. W tym kontekście Komisja zauważa, że rozwiązanie przedstawione w wyroku Block (C-67/08, EU:C:2009:92) nie ma zastosowania, ponieważ okoliczności faktyczne niniejszej sprawy nie są porównywalne.

27. Wreszcie Komisja uważa, że rozpatrywany środek nie może być postrzegany jako uzasadniony na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE. W przekonaniu Komisji obiektywnie nie istnieje bowiem żadna różnica mogąca uzasadnić nierówne traktowanie na gruncie fiskalnym w kontekście podatku od spadków należnego od majątku krajowego i majątku położonego za granicą, ponieważ obliczenie wymiaru podatku jest w obu przypadkach związane z wartością majątku podlegającego dziedziczeniu. Fakt, że korzyść podatkowa jest przyznawana jedynie w odniesieniu do majątku krajowego, nie wynika z ratio legis art. 27 ErbStG, zmierzającego do uniknięcia nadmiernego zubożenia majątku rodzinnego w przypadku kolejnych spadkobrań w stosunkowo krótkim okresie, i to niezależnie od położenia majątku.

28. Zdaniem Komisji uzasadnienie koniecznością zachowania spójności systemu podatkowego jest również nie do przyjęcia w niniejszej sprawie, ponieważ ciężaru podatku nie ponosi podatnik, który korzysta z korzyści podatkowej [8], jako że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku z tytułu pierwszego spadkobrania w Austrii był skarżący w postępowaniu głównym, działający jako następca prawny zmarłej, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku z tytułu drugiego spadkobrania w Niemczech był skarżący działający we własnym imieniu.

B – *Analiza*

1. Czy dziedziczenie, którego dotyczy postępowanie główne, podlega prawu Unii, a w szczególności – czy jest objęte zakresem swobody przepływu kapitału?

29. Jak wskazuje sam Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) w postanowieniu odsyłającym, pytanie to wymaga niewątpliwie udzielenia odpowiedzi twierdzącej.

30. Należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż opodatkowanie bezpośrednie należy do zakresu kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać owe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii [9].

7 — Odwołuje się do wyroku Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 30 i nast.

8 — Komisja opiera się na wyroku Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 60.

9 — Wyroki: Komisja/Francja, C-334/02, EU:C:2004:129, pkt 21; Komisja/Grecja, C-155/09, EU:C:2011:22, pkt 39; Komisja/Austria, C-10/10, EU:C:2011:399, pkt 23.

31. Z utrwalonego orzecznictwa wynika też, że „dziedziczenie, które polega na przejściu na jedną lub więcej osób majątku po osobie zmarłej, objęte pkt XI załącznika I do dyrektywy 88/361, zatytułowanym »Przepływy kapitału o charakterze osobistym«, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. [63 TFUE], z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego” [10].

32. Ze względu na nabycie majątku zagranicznego (austriackiego) dziedziczenie przez M.H. Feilena oczywiście nie może zostać uznane za zdarzenie czysto krajowe.

33. Wynika z tego, że należy następnie zbadać, czy uregulowanie krajowe, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, stanowi ograniczenie przepływu kapitału.

2. Czy § 27 ust. 1 ErbStG stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału?

34. Istnienie ograniczenia swobodnego przepływu kapitału oznacza, że w obiektywnie porównywalnych sytuacjach zachodzi różnica w traktowaniu pod względem podatkowym.

35. Przypominam, że – zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE – art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie osoby ponoszące ciężar podatku ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału. Takie odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału należy interpretować w sposób ścisły i nie powinno ono stanowić ani arbitralnej dyskryminacji, ani ukrytego ograniczenia swobodnego przepływu kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63 TFUE. Nierówne traktowanie może zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie, po pierwsze, w przypadku gdy nierówność w traktowaniu dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub po drugie, w przypadku, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego [11].

36. W niniejszym przypadku różnica w traktowaniu pod względem podatkowym jest oczywista.

37. Przyjmując za punkt wyjścia, podobnie jak uczynił to Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy), zasadę, w myśl której rozpatrywany przepis należy interpretować w ten sposób, że ulga podatkowa jest przyznawana wyłącznie wtedy, gdy poprzednie nabycie zostało opodatkowane w Niemczech, stwierdzam bowiem, że środek ten faworyzuje następujące po sobie transakcje nabycia „majątku krajowego” (przez osoby należące do „grupy podatkowej I” [12]) opodatkowanego już podatkiem spadkowym w Niemczech przy okazji poprzedniego nabycia w drodze dziedziczenia w porównaniu do kolejnych operacji nabycia „majątku zagranicznego”, którego poprzednie dziedziczenie zostało opodatkowane nie w Niemczech, lecz w innym państwie członkowskim.

38. Zanim stwierdzę istnienie ograniczenia swobodnego przepływu kapitału lub jego brak, uważam za użyteczne odwołanie się do kilku wyroków Trybunału, obszernie przytaczanych przez strony, w zakresie, w jakim dotyczyły one ustawodawstwa niemieckiego w dziedzinie podatku od spadków.

10 — Zobacz w szczególności wyroki: Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, pkt 58; van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, pkt 40–42; Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, pkt 22; Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 20. Jako inne przykłady w dziedzinie podatku od spadków (lub darowizn) zob. w szczególności wyroki: Geurts i Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631; Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20; Eckelkamp i in., C-11/07, EU:C:2008:489; Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490; Block, C-67/08, EU:C:2009:92; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216; Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65; Halley, C-132/10, EU:C:2011:586; Komisja/Hiszpania, C-127/12, EU:C:2014:2130; Welte, C-181/12, EU:C:2013:662; Komisja/Niemcy, C-211/13, EU:C:2014:2148; Q, C-133/13, EU:C:2014:2460; a także Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109. Zobacz także sprawy w toku przed Trybunałem: Hünnebeck, C-479/14 [moja opinia w tej sprawie została odczytana w dniu 18 lutego 2016 r. (C-479/14, EU:C:2016:100)]; Sparkasse Allgäu, C-522/14 (zob. opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Sparkasse Allgäu, C-522/14, EU:C:2015:786).

11 — Zobacz wyroki: Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, pkt 43; Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 29; Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 45.

12 — Zgodnie z art. 15 ust. 1 ErbStG pojęcie bliskich krewnych spadkodawcy, którzy należą do „grupy podatkowej I”, obejmuje, w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia, współmałżonków i partnerów, dzieci i pasierbów, zstępnych dzieci i pasierbów, a także wstępnych.

39. W wyroku Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 32)[13] Trybunał orzekł, że „[w] niniejszej sprawie przepisy krajowe rozważane przed sądem krajowym – prowadzące do opodatkowania w Niemczech spadku obejmującego majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim podatkiem wyższym od podatku, który byłby należny w przypadku, gdyby majątek spadkowy położony był wyłącznie na terytorium Niemiec – wywołują ograniczenia w przepływie kapitału przez zmniejszenie wartości spadku obejmującego tego rodzaju majątek położony poza terytorium Niemiec".

40. Trybunał miał ponadto możność zbadania przepisów niemieckiej ustawy ErbStG w wyrokach Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 25) i Komisja/Niemcy (C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 43); ustawa ta, w zakresie, w jakim uzależnia zastosowanie ulgi podatkowej w postaci odliczanej od podstawy opodatkowania danej nieruchomości od miejsca zamieszkania spadkodawcy lub zapisobiorcy w chwili śmierci, prowadzi do tego, że obejmujące takie rzeczy dziedziczenie pomiędzy nierezydentami podlega większemu obciążeniu podatkowemu niż dziedziczenie, w którym uczestniczy przynajmniej jeden rezydent, a zatem skutkuje ono zmniejszeniem wartości rzeczonego spadku[14].

41. W sprawach tych państwo zamieszkania zmarłego nakładało na majątek zagraniczny podatek od spadku wyższy niż podatek, który byłby należny, gdyby majątek stanowiący spadek był położony wyłącznie w państwie członkowskim zmarłego[15] (państwie opodatkowującym oba majątki), lub obliczało kwotę ulgi lub podstawę opodatkowania w przypadku darowizny nieruchomości położonej w Niemczech odmiennie, w zależności od tego, czy miejsce zamieszkania darczyńcy lub obdarowanego znajdowało się w Niemczech, czy też nie (podatek od darowizn był należny w obu przypadkach)[16].

42. W tych trzech wyrokach Trybunał doszedł do wniosku, że nie istniała żadna obiektywna różnica między sytuacją osób, z których żadna nie zamieszkuje w Niemczech, a sytuacją, w której co najmniej jedna z nich zamieszkuje w tym państwie, lub też między sytuacją, w której spadek obejmuje nieruchomość położoną w Niemczech, a sytuacją, w której nieruchomość położona jest w innym państwie członkowskim, ponieważ kwota podatku od spadków dotyczącego nieruchomości położonej w Niemczech była obliczana, na podstawie ErbStG, w zależności od wartości tej nieruchomości i osobistego związku istniejącego między zmarłym a spadkobiercą. Tymczasem ani jedno, ani drugie z tych kryteriów nie zależy od miejsca zamieszkania stron lub położenia majątku. Żadna obiektywna różnica między tymi sytuacjami nie mogła zatem spowodować zgodności z traktatem stosowanego do tych sytuacji odmiennego traktowania pod względem podatkowym.

43. Wielu uczestników postępowania przytoczyło również wyrok Block (C-67/08, EU:C:2009:92), a rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa uznały, że do niniejszej sprawy wyrok ów ma zastosowanie mutatis mutandis. W tej sprawie M. Block, zamieszkała w Niemczech, była zobowiązana do zapłaty niemieckiego podatku spadkowego od odziedziczonych przez nią nieruchomości położonych w Hiszpanii, bez możliwości odliczenia od niego podatku od spadków zapłaconego w Hiszpanii, ponieważ między Republiką Federalną Niemiec i Królestwem Hiszpanii nie istnieje żadna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od spadków.

13 — Zobacz T. O'Shea, „ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules", *Tax Notes International*, 11 lutego 2008 r., s. 468 i nast.; V. Michel, „Impôt sur les successions et situation du bien imposé", *Europe*, marzec 2008, s. 16; M. Leistentritt, „Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr", *European Law Reporter (ELR)*, 7–8/2008, s. 271 i nast.; E. Kemmeren, „The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands", *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Vienne 2013, s. 147–164.

14 — Zobacz, w przedmiocie ErbStG i jej zgodności z prawem Unii, m.in. F. Fraberger, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, s. 30; M. Tumpel, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, s. 2; K. Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?, RdW 2005, s. 44; K. Fellner, Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?, SWK 2006, s. 57; F. Fraberger, E. Burgstaller, K. Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, *taxlex* 2007, s. 707, a w szczególności s. 715; a także M. Petritz, ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer, RdW 2008/125, s. 174.

15 — Wyrok Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 32; opinia rzecznika generalnego J. Mazáka przedstawiona w sprawie Jäger, C-256/06, EU:C:2007:500, pkt 35.

16 — Wyroki: Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 25; Komisja/Niemcy, C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 43.

44. W tej sprawie Trybunał stwierdził brak ograniczenia swobody przepływu kapitału, uznając, że podwójne opodatkowanie w wymiarze prawnym, takie jak będące przedmiotem sporu, jest wynikiem równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowych.

45. Moim zdaniem niniejsza sprawa różni się od przywołanych powyżej wyroków.

46. Po pierwsze, sytuację podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym, w odniesieniu do której wydano wyrok Block (C-67/08, EU:C:2009:92), charakteryzuje brak odmiennego traktowania pod względem podatkowym, ponieważ ustawodawstwo niemieckie traktowało wszystkich podatników w taki sam sposób. Prawdą jest, że M. Block zapłaciłaby niższe podatki, gdyby cały jej majątek położony był w Niemczech, lecz obciążenie, z którym się spotkała, nie jest efektem ustawodawstwa niemieckiego. Wynika ono bowiem z równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowych [17].

47. Po drugie, w przeciwieństwie do spraw zakończonych wydaniem wyroków Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) oraz Komisja/Niemcy (C-211/13, EU:C:2014:2148), niniejsza sprawa charakteryzuje się brakiem obiektywnej porównywalności sytuacji, a mianowicie sytuacji podatnika mieszkającego w Niemczech, który odziedziczył majątek opodatkowany już w Niemczech w ciągu ostatnich dziesięciu lat, i sytuacji innego podatnika, również zamieszkałego w Niemczech, który odziedziczył majątek także opodatkowany w ciągu ostatnich dziesięciu lat, lecz w innym państwie członkowskim.

48. Chciałbym tutaj przywołać kilka uwag dotyczących tego problemu porównywalności, które wyraziłem w swojej opinii w sprawie Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, pkt 37–40):

„37. […] sytuacje rezydentów i nierezydentów nie są porównywalne w świetle systemu podatkowego państwa członkowskiego, jeżeli to państwo członkowskie nie ma uprawnienia lub nie wykonuje uprawnienia do opodatkowania osób niebędących rezydentami[[18]].

38. Ten sam wymóg wyjaśnia domniemanie wyrażone przez Trybunał w wyroku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24), zgodnie z którym »stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim […] *w zakresie środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu dochodów spółki będącej rezydentem lub jego złagodzeniu* nie znajdują się co do zasady w sytuacji porównywalnej do krajowych stałych zakładów« (wyróżnienie moje)[[19]].

39. Koncepcja ta nie jest nowa. Tak więc w wyroku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) Trybunał orzekł, że osoby fizyczne będące udziałowcami spółki dominującej niebędącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie nie mogły skorzystać z takiej samej ulgi podatkowej jak osoby fizyczne będące udziałowcami spółki dominującej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie w zakresie dywidend wypłacanych przez spółki zależne będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, w przypadku gdy od tych dywidend wypłacanych za granicę nie został pobrany w Zjednoczonym Królestwie żaden podatek. Trybunał w swoim wyroku wyjaśnił, że sytuacja byłaby odmienna, gdyby na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub na podstawie jednostronnej decyzji Zjednoczone Królestwo zachowało prawo do opodatkowania brytyjskim podatkiem dochodowym dywidend wypłacanych za granicę.

17 — Wyroki: Kerckhaert i Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, pkt 20; a także Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 26 i nast.

18 — Koncepcja ta została potwierdzona w pkt 65 wyroku Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), w którym czytamy: „ponieważ Republika Federalna Niemiec nie ma żadnej kompetencji podatkowej w stosunku do dochodów takiego stałego zakładu [niebędącego rezydentem], odliczenie strat nie jest dopuszczalne w Niemczech, w związku z czym sytuacja stałego zakładu położonego w Austrii nie jest porównywalna do sytuacji stałego zakładu położonego w Niemczech pod względem środków przewidzianych przez Republikę Federalną Niemiec w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zysków spółki będącej rezydentem lub łagodzenia tego opodatkowania”.

19 — Zobacz pkt 27 i 64 wyroku Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829.

40. W świetle tych rozważań Trybunał orzekł, że artykuły 49 TFUE i 63 TFUE »nie stoją na przeszkodzie temu, by w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę z siedzibą [będącą rezydentem] w państwie członkowskim państwo to przyznawało spółkom otrzymującym rzeczone dywidendy, mającym również siedziby [będącym również rezydentami] w tym państwie, ulgę podatkową odpowiadającą części podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat od wypłaconych zysków, a nie przyznawało jej spółkom otrzymującym dywidendy, które mają siedziby [będącym rezydentami] w innym państwie członkowskim i które nie podlegają w tym pierwszym państwie opodatkowaniu z tytułu otrzymanych dywidend«[20]".

49. Doszedłem do wniosku, że „ponieważ nie można mówić o uldze [korzyści] podatkowej w sytuacji braku kompetencji podatkowych[21], sytuacja spółki takiej jak Timac Agro nie jest moim zdaniem porównywalna z sytuacją spółki z siedzibą w Niemczech posiadającej stały zakład w tym samym państwie członkowskim"[22] (pkt 74 tej opinii).

50. Innymi słowy, decydującym kryterium przy ustalaniu obiektywnej porównywalności sytuacji krajowych i transgranicznych jest istnienie w obu sytuacjach prawa do opodatkowania przez dane państwo członkowskie[23].

51. Wnioski te mają zastosowanie w niniejszej sprawie. Jak słusznie bowiem podkreślił rząd niemiecki, w ramach sytuacji o charakterze czysto krajowym wszystkie transakcje nabycia, zarówno wcześniejsza, jak i druga transakcja nabycia, są objęte zakresem niemieckich kompetencji podatkowych. Natomiast w sytuacji transgranicznej, takiej jak będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, Republika Federalna Niemiec nie ma i nie miała prawa do opodatkowania wcześniejszego nabycia, ponieważ jej kompetencje podatkowe dotyczą jedynie drugiego nabycia. W ramach wykonywania swoich kompetencji podatkowych, w tym stosowania ulg przewidzianych w § 27 ErbStG, Republika Federalna Niemiec nie jest zatem zobowiązana do uwzględniania (wcześniejszych) transakcji nabycia, które nie wchodzą w zakres jej kompetencji podatkowych.

52. Innymi słowy, z perspektywy podatku od spadków Republika Federalna Niemiec nie stawia w lepszej sytuacji majątku krajowego w stosunku do majątku zagranicznego, gdyż opodatkowuje go w ten sam sposób. W niniejszym przypadku nie opodatkowuje ona majątku zagranicznego.

53. Ponieważ nie zachodzi porównywalność sytuacji, odmienne traktowanie pod względem podatkowym nie stanowi ograniczenia swobodnego przepływu kapitału.

3. Ewentualnie podnoszony argument dotyczący istnienia uzasadnienia

54. W przypadku gdyby Trybunał stwierdził porównywalność sytuacji i, co za tym idzie, istnienie ograniczenia, jestem zdania, że ograniczenie to byłoby w każdym razie uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego.

20 — Wyrok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 74. Co do sprawy, w której Trybunał orzekł niedawno, że obiektywna różnica pomiędzy sytuacjami wynikała z odmowy wykonywania przez państwo członkowskie jego kompetencji podatkowych w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami w innym państwie członkowskim w następstwie zawarcia umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, zob. wyrok Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 80–82.

21 — Zgodnie z zasadą wyrażoną w pkt 24 wyroku Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, a zastosowaną wcześniej w wyroku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773.

22 — Wniosek ten dotyczył tylko roku podatkowego 1999 (drugie pytanie prejudycjalne w sprawie, w której wydano wyrok Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829), ponieważ w latach poprzednich władztwo podatkowe było wykonywane, a zatem istniała porównywalność sytuacji (pierwsze pytanie prejudycjalne). W pkt 28 rzeczonego wyroku Trybunał uznał (potwierdzając moją opinię), że poprzez przyznanie zakładom stałym niebędącym rezydentami tej samej korzyści co zakładom stałym będącym rezydentami doszło do „zrównania" tych zakładów, a zatem do porównywalności sytuacji.

23 — Wyroki: Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24; Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 65.

55. Poniżej przeprowadzę analizę obu względów podniesionych w uwagach na piśmie i na rozprawie, a mianowicie spójność niemieckiego systemu podatkowego oraz konieczność zapewnienia wyważonego podziału kompetencji podatkowych.

a) Spójność podatkowa

56. Trybunał przyznał już, że konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie [24].

57. W tym kontekście Trybunał wymaga, aby w odniesieniu do tego samego podatnika i tego samego podatku rozpatrywany system podatkowy ustanawiał bezpośredni związek pomiędzy daną korzyścią podatkową a określonym obciążeniem podatkowym [25]. Zbadam obecnie te trzy przesłanki, przy czym najbardziej podstawowe znaczenie ma przesłanka dotycząca bezpośredniego związku pomiędzy korzyścią i obciążeniem.

(i) Bezpośredni związek pomiędzy daną korzyścią podatkową a określonym obciążeniem podatkowym

58. Przyjmując art. 27 ErbStG, ustawodawca niemiecki przyjął – ze względów słuszności – środek, na podstawie którego niemieckie władze podatkowe rezygnują z części podatku od spadków należnego im z tytułu nabycia, ze względu na to, że od tego samego majątku pobrały już podatek od spadków z tytułu wcześniejszego nabycia, które miało miejsce w ciągu dziesięciu ostatnich lat, przy czym obniżenie podatku jest degresywne w zależności od liczby lat.

59. Przewidując obniżenie podatku spadkowego przy drugim nabyciu, § 27 ErbStG ma na celu częściowe uniknięcie podwójnego opodatkowania w Niemczech majątku przeniesionego niedawno w drodze dziedziczenia. Owo podwójne opodatkowanie w Niemczech może oczywiście zachodzić tylko wtedy, gdy pierwsze opodatkowanie miało miejsce w Niemczech.

60. Innymi słowy, i jak to podkreśliły rządy hiszpański i Zjednoczonego Królestwa, korzyść podatkowa związana z obniżeniem podatku ma na celu wyrównanie obciążenia podatkowego, które nastąpiło w związku z poprzednim nabyciem. Korzyść ta jest związana z okolicznością, że opodatkowanie w Niemczech pierwszego nabycia zmniejszyło wartość drugiego.

61. Zgadzam się zatem z Bundesfinanzhof (federalnym trybunałem finansowym), który w postanowieniu odsyłającym zauważa, że „można stwierdzić powiązanie obciążenia podatkowego (przez opodatkowanie wcześniejszego nabycia) i obniżenia podatku (przy opodatkowaniu późniejszego nabycia)” [26].

62. W tym względzie można nakreślić paralelę między niniejszą sprawą a sprawami zakończonymi wyrokami Komisja/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793) i Komisja/Węgry (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. W prawie węgierskim pobierany jest proporcjonalny podatek od zakupu nieruchomości węgierskich służących jako główne miejsce zamieszkania, a podatek zapłacony już przy okazji pierwszego zakupu jest odliczany od podatku należnego od drugiego zakupu (i kolejnych), tak aby dotyczył on jedynie różnicy w cenie [nieco podobnie jak podatek od wartości dodanej (VAT)]. Natomiast w przypadku gdy

24 — Wyroki: Bachmann, C-204/90, EU:C:1992:35, pkt 21; Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 43; Komisja/Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, pkt 77; Komisja/Węgry, C-253/09, EU:C:2011:795, pkt 78; K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 71.

25 — Wyroki: Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 44; Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, pkt 72; Komisja/Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, pkt 71; Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 57; K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 66.

26 — Rzecznik generalny P. Mengozzi w opinii w sprawie Welte, C-181/12, EU:C:2013:384, pkt 71, mówi o „bezpośrednim i logicznym związku opartym na symetrii”.

pierwszego zakupu dokonano w innym państwie członkowskim, podatek węgierski zostaje pobrany od całości ceny drugiego zakupu dokonanego na Węgrzech. Chociaż Trybunał orzekł, że rozwiązanie takie stanowi przeszkodę dla swobodnego przepływu, orzekł również, że przeszkoda ta była uzasadniona względami spójności systemu podatkowego, ponieważ istniał związek między korzyścią podatkową udzielaną przy drugim zakupie a początkowym obciążeniem [27].

64. Trybunał przyjął takie samo rozumowanie w wyroku Komisja/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793), wydanym w tym samym dniu, w odniesieniu do podobnego systemu belgijskiego. Orzekł on w pkt 73 owego wyroku, iż „należy zauważyć, że ponieważ Królestwo Belgii nie dysponuje żadnym uprawnieniem do opodatkowania transakcji zakupu, która uprzednio została dokonana w innym państwie członkowskim przez osoby postanawiające ustanowić swoje nowe główne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim, konfiguracja tej ulgi [korzyści] podatkowej odzwierciedla symetryczną logikę” [28].

65. W niniejszej sprawie obniżenie wartości drugiego spadku spowodował pierwszy, austriacki, podatek od spadku, nie zaś podatek spadkowy zapłacony w Niemczech. Wyrażone w procentach obniżenie niemieckiego podatku spadkowego dotyczące drugiego dziedziczenia ma miejsce tylko dlatego, że jest ono powiązane z kwotą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od spadków przy pierwszym nabyciu. Należne w dwóch przypadkach podatki od spadków dotyczą tego samego majątku, w każdym razie w kategoriach jego wartości, jeśli nie w sensie fizycznym, chociaż prawdopodobieństwo tożsamości fizycznej majątku jest dużo większe, gdy upływ czasu między tymi dwiema transakcjami nabycia jest ograniczony.

(ii) Korzyść i obciążenie powinny dotyczyć tego samego podatku

66. Przesłanka ta [29] jest oczywiście spełniona w niniejszej sprawie, ponieważ zarówno korzyść, jak i obciążenie dotyczą podatku spadkowego.

(iii) Powinny one dotyczyć tego samego podatnika

67. Spełnienie tej przesłanki jako takiej jest rzadko wymagane [30]. Trybunał stwierdził nawet, że dwie ostatnie przesłanki, „w niniejszym przypadku tożsamość podatnika i tożsamość opodatkowania, zostały już uznane [w niektórych wyrokach] […] za wystarczające dla celów wykazania istnienia takiego związku” [31], czyli związku pomiędzy korzyścią podatkową a określonym obciążeniem.

68. W wyroku Komisja/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793) Trybunał, po stwierdzeniu istnienia związku pomiędzy korzyścią i obciążeniem, dodaje w pkt 75, że „chodzi tu bowiem, po pierwsze, o tego samego podatnika, który już uiścił rozpatrywaną opłatę i który jest uprawniony do odliczenia, a po drugie, o ulgę [korzyść] przysługującą w ramach tego samego opodatkowania”. Elementy te miały stanowić dowód na istnienie bezpośredniego związku opisanego w pkt 71 tego wyroku, stanowiącego jedyną przesłankę skuteczności uzasadnienia wywodzonego ze spójności podatkowej.

27 — Zobacz A Steichen, *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, s. 90.

28 — Rozumowanie to mogło było doprowadzić Trybunał do stwierdzenia, że rozpatrywane sytuacje nie były porównywalne. Zobacz analogicznie wyrok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 42. Uważam jednak, że w tych sprawach Trybunał mógł stwierdzić, iż w rzeczywistości sytuacje te nie były porównywalne, co wyłączałoby możliwość istnienia ograniczenia swobodnego przepływu osób i czyniło praktycznie zbędnym badanie ewentualnego uzasadnienia (zob. pkt 34–53 niniejszej opinii).

29 — Zobacz wyroki: Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, pkt 40; Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, pkt 57; Lenz, C-315/02, EU:C:2004:446, pkt 36.

30 — Wyroki: Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, pkt 35; Lenz, C-315/02, EU:C:2004:446, pkt 36.

31 — Wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 70.

69. W niniejszej sprawie, nawet jeśli bezpośredni związek został wyraźnie ustalony, zauważam, że podatnik, który jest zobowiązany do zapłaty podatku od spadków od drugiego nabycia, nie jest oczywiście tym podatnikiem, który był zobowiązany do zapłaty podatku spadkowego przy pierwszym nabyciu, ponieważ siłą rzeczy podatnik ów zmarł.

70. Uwzględniając powyższe, proponuję, aby Trybunał dokonywał wykładni tego warunku w sposób elastyczny, jak zaproponowała to już rzecznik generalna J. Kokott w opinii w sprawie Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), w której wskazała, iż „wyjątkowo związek uzasadniający spójność podatkową [może] mieć miejsce również wtedy, kiedy obciążenie jednego podatnika było wyrównane poprzez korzyść drugiego podatnika” [32].

71. Dwa elementy skłaniają mnie do poglądu, że w niniejszej sprawie zachodzą wyjątkowe okoliczności. Przede wszystkim przepisy dotyczą tego samego przedmiotu opodatkowania podatkiem od spadków. Niniejsza sprawa dotyczy majątku córki M. Feilen, odziedziczonego przez matkę, który po śmierci matki przeszedł na M.H. Feilena. Następnie, chociaż podatnicy są różni, należą oni z założenia do tej samej rodziny, a celem ustawodawstwa niemieckiego jest niewątpliwie uwzględnienie faktu, iż majątek, który przechodzi z pokolenia na pokolenie między bliskimi krewnymi, jest zwykle ponownie opodatkowywany podatkiem od spadków dopiero po pewnym czasie. W rzeczywistości przepisy prawa niemieckiego zmierzają do uniknięcia sytuacji, w której faktycznie, jeśli nie w sensie prawnym, ten sam majątek zostaje w krótkim czasie uszczuplony poprzez nieproporcjonalne drugie obciążenie. Tymczasem Trybunał orzekł, że spójność systemu podatkowego (a w szczególności istnienie bezpośredniego związku pomiędzy korzyścią i obciążeniem) powinna być oceniana z punktu widzenia celu spornych przepisów [33].

72. Ponadto, tytułem uzupełnienia, zauważam, że osiągnięcie celu spornych przepisów mogłoby zostać zagrożone w przypadku rozszerzenia zakresu obniżenia niemieckiego podatku na sytuację taką jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której podatek od spadków został zapłacony w innym państwie członkowskim od wcześniejszego nabycia w drodze dziedziczenia między bliskimi krewnymi na przestrzeni ostatnich dziesięciu lat.

73. Jak zauważył rząd Zjednoczonego Królestwa, możliwe jest bowiem, że inne państwo członkowskie stosuje podatek od spadków znacznie niższy niż niemiecki podatek od spadków. Jeżeli Republika Federalna Niemiec miałaby obowiązek przyznania rozpatrywanego obniżenia z tego tylko powodu, że w innym państwie członkowskim w ciągu ostatnich dziesięciu lat od tego samego majątku zapłacony został podatek od spadków, to w odniesieniu do drugiego dziedziczenia Republika Federalna Niemiec mogłaby być zobowiązana do przyznania obniżenia wyższego od kwoty podatku od spadków obciążającego pierwsze dziedziczenie.

b) Zachowanie wyważonego podziału kompetencji podatkowych

74. Ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może być uzasadnione również koniecznością zachowania wyważonego podziału kompetencji podatkowych [34].

32 — Punkt 61. Zobacz L. Hintsanen, K. Pettersson, The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case, IBFD, kwiecień 2006, s. 130, 132 i nast. („rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief”).

33 — Wyroki: Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo; a także K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 69.

34 — Zobacz wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 24, z odesłaniem do wyroków: Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 51; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 51, 57, 60; a także A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 46. Zobacz także wyrok X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 28 i nast.

75. Przyznaję, że mam pewne trudności, by dostrzec wyraźne granice tego uzasadnienia, które, jak mi się wydaje, ma dość szczególny status w orzecznictwie Trybunału.

76. Jest ono przede wszystkim najnowszym z uzasadnień przyjętych przez Trybunał w dziedzinie podatków bezpośrednich, dotyczących środków ograniczających lub naruszających jedną ze swobód podstawowych dotyczących przepływu.

77. Jest ono także jedynym, które zostało przyjęte przez Trybunał, mimo że nie zostało nigdy podniesione przez żadną ze stron, w każdym razie w tej postaci; miało to miejsce w wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 43 i nast.).

78. Na początku Trybunał brał je pod uwagę jedynie wówczas, gdy w aktach sprawy występowało ono równocześnie z dwiema pozostałymi podstawami uzasadnienia, mianowicie z koniecznością zwalczania unikania opodatkowania i potrzebą uniknięcia ryzyka skorzystania przez podatnika dwa razy z tej samej korzyści.

79. Później Trybunał wymagał już tylko współwystępowania dwóch pierwszych argumentów (wyrok Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, w szczególności pkt 60), a następnie, w wyroku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 28 i nast.), orzekł, że zachowanie wyważonego podziału kompetencji podatkowych może stanowić samodzielne uzasadnienie.

80. W odniesieniu do definicji tej podstawy uzasadnienia bardzo wiele wyroków Trybunału zezwala państwom członkowskim na to, aby uniemożliwiały podatnikom wybieranie między kilkoma krajowymi systemami podatkowymi, co podważałoby prawo państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej [35]:

— uprawnione zapobieganie „loss shopping" w wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) czy też wykazanie, że spółka Marks & Spencer nie mogła wybierać spośród różnych krajowych systemów podatkowych, w którym z nich odliczy straty spółek zależnych niebędących rezydentami, doprowadziło Trybunał do stwierdzenia, że ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa było nieproporcjonalne (w szczególności pkt 53 i nast.);

— było tak w wyroku Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), w którym podatnik mógł mieć taki wybór w odniesieniu do odliczenia przepływów pieniężnych wewnątrz grupy;

— miało to miejsce w wyroku Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 52), w którym spółka będąca podatnikiem miała „możliwoś[ć] wyboru uwzględnienia strat […] stałego zakładu w państwie członkowskim, w którym ma ona siedzibę, lub w innym państwie członkowskim" [36];

— było tak również w wyroku Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), w którym Trybunał w pkt 39 stwierdził, że „kwestia uwzględnienia zysków i strat spółek należących do spornej grupy dotyczy jedynie spółek będących rezydentami jednego państwa członkowskiego" oraz „uwzględniania strat zarejestrowanych w jednym i tym samym państwie członkowskim". Jako że nie istniał wybór między różnymi krajowymi systemami podatkowymi, uzasadnienie w postaci wyważonego podziału kompetencji podatkowych nie zostało zaakceptowane;

— miało to miejsce również w wyroku SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), w którym Trybunał wskazał w pkt 63, że „w zależności od wyboru dokonanego przez spółki pozostające w stosunku współzależności państwo członkowskie spółki przyznającej nieodpłatne lub wyjątkowe korzyści

35 — W wyroku Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 55, Trybunał mówi o „przeniesieniu dochodów normalnie opodatkowanych w jednym z tych państw członkowskich do drugiego z tych państw".

36 — Brak możliwości wyboru pomiędzy różnymi systemami krajowymi stanowił podstawę odmowy przez Trybunał przyjęcia uzasadnienia opartego na wyważonym podziale kompetencji podatkowych w wyroku A (C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 48–55).

byłoby zmuszone do rezygnacji ze swego prawa do zastosowania, jako państwo rezydencji tej spółki, należności podatkowych od jej dochodów, ewentualnie na rzecz państwa członkowskiego siedziby spółki będącej beneficjentem";

— było tak jeszcze w wyroku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), w którym Królestwo Niderlandów uzasadniło swoje uregulowanie uniemożliwiające spółce swobodne decydowanie o utworzeniu jednego podmiotu podatkowego z jej spółką zależną niebędącą rezydentem, a także o likwidowaniu go z roku na rok zależnie od korzyści, jakie dawał jej jeden lub drugi system podatkowy, czyli system siedziby spółki dominującej lub system siedziby spółki zależnej. „[K]ażde rozszerzenie tej możliwości [mianowicie utworzenia jednego podmiotu podatkowego] na przypadki transgraniczne skutkuje […] umożliwieniem spółkom dominującym *swobodnego wyboru* państwa członkowskiego, w którym odliczą straty spółek zależnych niebędących rezydentami" (wyróżnienie moje, pkt 41 rzeczonego wyroku); i

— miało to wreszcie miejsce w całym orzecznictwie Trybunału dotyczącym podatków wyjściowych, począwszy od wyroku National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), w którym podstawowym założeniem była oczywiście możliwość uniknięcia przez podatnika podatku od zysków poprzez przeniesienie miejsca rezydencji do celów podatkowych do innego państwa, w którym ów podatek nie istniał lub był niższy.

81. Ponieważ definicja wyważonego podziału kompetencji podatkowych zawsze opiera się na rzeczonej możliwości wyboru przez podatnika pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi, nie rozumiem, w jaki sposób mogłaby ona znaleźć zastosowanie w niniejszej sprawie. Ani M.H. Feilen, ani jego matka nie mieli możliwości przeniesienia z Austrii do Niemiec lub z Niemiec do Austrii kompetencji do opodatkowania pierwszego lub drugiego dziedziczenia. Ponadto w niniejszym przypadku nie ma wcale mowy o tym, że Republika Federalna Niemiec mogłaby utracić na rzecz Republiki Austrii jakąkolwiek część swych kompetencji podatkowych.

82. Ponadto Trybunał po wielokroć odmawiał przyjęcia – jako uzasadnienia – wyważonego podziału kompetencji podatkowych, w sytuacji gdy, jak w wyroku Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), w grę wchodził tylko jeden system podatkowy:

— było tak w wyroku Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, pkt 59), w którym Trybunał orzekł, że „gdy państwo członkowskie zdecydowało się na nieopodatkowywanie spółek otrzymujących dywidendy z siedzibą na jego terytorium w zakresie tego typu dochodów, to nie może [ono] powoływać się na konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania spółek otrzymujących dywidendy z siedzibą w innym państwie członkowskim", i w wyroku Santander Asset Management SGIIC i in. (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 48), w którym Trybunał orzekł, że „gdy państwo członkowskie zrezygnowało z opodatkowania UCITS będących rezydentami pobierających dywidendy od spółek krajowych, nie może ono powoływać się na konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania UCITS niebędących rezydentami pobierających tego rodzaju dochody" [37];

— w wyroku Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 43) Trybunał orzekł, że „[t]ym samym argument dotyczący wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi jako taki nie może stanowić uzasadnienia tego, że państwo członkowskie w sposób systematyczny odmawia przyznania korzyści podatkowej spółce dominującej będącej rezydentem na tej podstawie, iż prowadzi ona międzynarodową działalność gospodarczą, która nie służy bezpośrednio wytwarzaniu dochodu podatkowego z korzyścią dla tego państwa";

37 — Zobacz także wyroki: Komisja/Belgia, C-387/11, EU:C:2012:670, pkt 76–79; Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 99.

— identyczne rozumowanie znajduje potwierdzenie w wyroku Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, pkt 29), w którym Trybunał orzekł, iż „takie odmienne traktowanie dotyczy jedynie dywidend pochodzących z innego państwa, otrzymywanych przez spółki dominujące będące rezydentami, tak że chodzi tutaj wyłącznie o suwerenność podatkową *tylko jednego państwa członkowskiego*” (wyróżnienie moje).

83. Na podstawie lektury tych wyroków, w których konieczność utrzymania wyważonego podziału kompetencji podatkowych nie została zaakceptowana jako uzasadnienie przepisów podatkowych o charakterze ograniczenia, nie widzę żadnego powodu, by przyjąć tę konieczność w niniejszej sprawie, gdzie w grę wchodzi jedynie niemiecki system podatkowy, z którym pierwszy podatek od spadków był zupełnie niezwiązany, a który znajdował zastosowanie jedynie do drugiego dziedziczenia.

84. Jednakże w niektórych innych wyrokach, a w szczególności, w wyrokach Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), chociaż Trybunał nie zaakceptował rozpatrywanego uzasadnienia, to, jak się wydaje, zdefiniował je w sposób szerszy jako „zachowani[e] symetrii między prawem do opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat” (wyrok Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 24), które to wyrażenie można odnaleźć też w wyroku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 32 i nast.).

85. Na gruncie tej znacznie szerszej koncepcji, która nie wymaga już, aby podatnik miał możliwość „wyboru” takiego lub innego systemu podatkowego, można twierdzić, iż w niniejszym przypadku, jako że Republika Federalna Niemiec nie miała w ogóle kompetencji podatkowej w odniesieniu do pierwszego dziedziczenia, nie ma ona oczywiście żadnego obowiązku uwzględniania go przy drugim dziedziczeniu. Uważam jednak, że takie rozumowanie jest w sensie logicznym związane raczej z oceną porównywalności sytuacji, jak już wskazałem powyżej przed badaniem możliwości uzasadnienia.

86. Można jeszcze podkreślić, że w 2004 r., gdy matka była jednym ze spadkobierców po swojej córce, i w 2007 r., gdy skarżący dziedziczył po swojej matce, zastosowanie miały nadal postanowienia konwencji pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Austrii o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku od spadków z dnia 4 października 1954 r. W konwencji tej oba państwa członkowskie doszły do porozumienia w sprawie odpowiedniego podziału swoich kompetencji do opodatkowania. Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej konwencji uprawnienie do opodatkowania podatkiem od spadków należało do państwa członkowskiego, w którym spadkodawca w chwili śmierci miał miejsce zamieszkania, chyba że chodziło o nieruchomości lub majątek przedsiębiorstwa.

87. Zatem to Republika Austrii miała kompetencję do opodatkowania nabycia przez matkę spadku po córce, zważywszy, że w chwili śmierci w 2004 r. córka mieszkała w Austrii. Republika Federalna Niemiec miała kompetencję do opodatkowania nabycia spadku po matce, zważywszy, że ta zamieszkiwała w Niemczech w 2007 r. Ów jasny i odpowiedni podział prawa do opodatkowania zostałby podany w wątpliwość, gdyby Republika Federalna Niemiec była zmuszona do częściowego wycofania swojego prawa do opodatkowania w odniesieniu do drugiej transakcji nabycia w 2007 r. i, co za tym idzie, obniżenia podatku od spadków na tej podstawie, że Republika Austrii wykonała swoje prawo do opodatkowania dziedziczenia po córce w 2004 r.

88. Innymi słowy, czy Republika Federalna Niemiec w rzeczy samej dąży do osiągnięcia „wyważonego” podziału kompetencji podatkowych? Jest to raczej proste i czyste zastosowanie podziału (krótko mówiąc) kompetencji podatkowych pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Austrii, który w pewnym sensie został dokonany na poziomie systemowo wyższym niż wykonywanie kompetencji podatkowych, czego dowodem jest zresztą fakt, że podział kompetencji podatkowych może odbywać się na podstawie łączników, które normalnie mogą prowadzić do dyskryminacji lub ograniczeń, takich

jak narodowość lub miejsce zamieszkania (zob. wyrok Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

89. Podsumowując: chociaż w niniejszej sprawie ma miejsce zastosowanie przez Republikę Federalną Niemiec i Republikę Austrii podziału kompetencji podatkowych, który to podział został między nimi uzgodniony, nie uważam, aby trzeba było poruszać zagadnienie (wyważonego) podziału kompetencji podatkowych, aby stwierdzić, że przepisy (niemieckie), takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, nie są niezgodne z prawem Unii.

V – **Wnioski**

90. Z tych względów proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy):

Swoboda przepływu kapitału wynikająca z art. 63 ust. 1 w związku z art. 65 TFUE nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego przewidującemu obniżenie podatku od spadków w przypadku nabycia majątku w drodze dziedziczenia przez osoby należące do określonej grupy podatkowej, jeżeli spadek obejmuje majątek, który został już nabyty przez osoby należące do tej grupy podatkowej w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających to nabycie, jeśli z tytułu wcześniejszego nabycia został opodatkowany w tym państwie członkowskim podatkiem od spadków, podczas gdy obniżenie podatku jest wyłączone, jeżeli z tytułu wcześniejszego nabycia podatek od spadków został pobrany tylko w innym państwie członkowskim.

38 — Punkt 71 wyroku F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, potwierdza to rozumowanie w słowach: „ponieważ Republika Austrii zrezygnowała w tych umowach [o unikaniu podwójnego opodatkowania] z wykonywania swych kompetencji podatkowych w odniesieniu do darowizn na rzecz osób zamieszkałych w tych dwóch innych państwach członkowskich, nie może ona powoływać się na zrównoważony rozdział kompetencji podatkowych w celu opodatkowania fundacji dokonujących darowizny na rzecz tych osób specjalnym podatkiem z tego względu, że osoby te nie podlegają jej organowi podatkowemu. Wspomniane państwo członkowskie zaakceptowało zatem dobrowolnie rozdział kompetencji podatkowych w formie, w jakiej wynika on z samych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które państwo to zawarło, odpowiednio, z Królestwem Belgii i z Republiką Federalną Niemiec”.