Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ANTHONY'EGO MICHAELA COLLINSA
przedstawiona w dniu 9 lutego 2023 r.[1]

Sprawa C-670/21

BA
przeciwko
Finanzamt X

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 63–65 TFUE – Podatek od spadków – Nieruchomość położona w państwie trzecim – Korzystne traktowanie podatkowe nieruchomości położonej w państwie członkowskim lub państwie Europejskiego Obszaru Gospodarczego – Ograniczenie – Uzasadnienie względami polityki społecznej – Polityka mieszkaniowa – Proporcjonalność

I. Wprowadzenie

1. W niniejszej opinii odpowiadam na prośbę Trybunału Sprawiedliwości o odniesienie się do nowego zagadnienia: Czy państwa członkowskie mogą realizować cele polityki społecznej na terytorium Unii Europejskiej, takie jak wspieranie dostępności mieszkań na wynajem w rozsądnych cenach, za pomocą środków, które stanowią ograniczenie swobodnego przepływu kapitału do i z państw trzecich?

II. Ramy prawne

A. Porozumienie EOG

2. Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym6pArtykuł 40 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (zwanego dalej „porozumieniem EOG") z dnia 2 maja 1992 r.[2] stwierdza, że w ramach postanowień tego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między umawiającymi się stronami w przepływie kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA), jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania lub miejsce lokaty kapitału.

[1] Język oryginału: angielski.
[2] Dz.U. 1994, L 1, s. 3.

B. Prawo niemieckie

3. Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawy o podatku od spadków i darowizn) z dnia 27 lutego 1997 r.[3], zmienionej przez Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ustawę w sprawie reformy prawa spadkowego i wyceny) z dnia 24 grudnia 2008 r.[4], ustanawia podatek od spadków na nabycia w związku ze śmiercią.

4. Na podstawie § 2 ust. 1 pkt (1) ustawy o podatku od spadków i darowizn obowiązek podatkowy powstaje:

„[…]

1. w przypadkach, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 1–3 – w odniesieniu do całości majątku […], jeśli zmarły w momencie śmierci, darczyńca w momencie dokonywania darowizny lub nabywca w momencie zdarzenia skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego jest rezydentem. Za rezydentów uznaje się następujące osoby:

a) osoby fizyczne mające miejsce stałego pobytu lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Niemiec,

[…]".

5. Zgodnie z § 13c[5] ustawy o podatku od spadków i darowizn, zatytułowanym „Szczególne zasady dotyczące nieruchomości wynajmowanych na cele mieszkaniowe":

„(1) Wartość nieruchomości, o których mowa w ust. 3, ustala się w oparciu o 90% ich wartości rynkowej.

[…]

(3) Metodę ograniczonej wartości rynkowej stosuje się do nieruchomości lub ich części, które:

1. są wynajmowane na cele mieszkaniowe;

2. są położone na terytorium Niemiec, państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Obszaru Gospodarczego; oraz

3. nie należą do majątku przedsiębiorstwa lub nie stanowią aktywów rolnych lub leśnych w rozumieniu § 13a.

[…]".

[3] BGBl. 1997 I, s. 378.

[4] BGBl. 2008 I, s. 3018.

[5] Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odnosi się do § 13c ustawy o podatku od spadków i darowizn. Przepis ten został następnie przekształcony w § 13d ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zobacz Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (ustawa dostosowująca ustawę o podatku od spadków i darowizn do orzecznictwa federalnego trybunału konstytucyjnego) z dnia 4 listopada 2016 r. (BGBl. 2016 I, s. 2464).

C. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania między Niemcami a Kanadą

6. W dniu 19 kwietnia 2001 r. Republika Federalna Niemiec i Kanada zawarły umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w obszarze podatków dochodowych i niektórych innych podatków, zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania oraz udzielania pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (zwaną dalej „umową o unikaniu podwójnego opodatkowania”)[6]. Zgodnie z art. 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania umowy tej nie stosuje się do podatków od spadku. Niemniej jednak jej art. 26 przewiduje, że:

„1. Właściwe organy Umawiających się Państw będą wymieniały informacje, które są niezbędne do stosowania postanowień niniejszej umowy, oraz informacje dotyczące ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw w odniesieniu do podatków objętych niniejszą umową, w zakresie, w jakim opodatkowanie to nie jest sprzeczne z umową. Wymiana informacji nie jest ograniczona postanowieniami artykułu 1 […].

[…]

4. Dla celów niniejszego artykułu przez podatki objęte niniejszą umową rozumie się, niezależnie od postanowień artykułu 2, wszelkie podatki nałożone przez Umawiające się Państwo”.

III. Spór w postępowaniu głównym, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

7. W momencie swojej śmierci w roku 2016 A był rezydentem Niemiec. Pozostawił on w spadku swojemu synowi, BA, który również był rezydentem Niemiec, udział w nieruchomości położonej w Kanadzie, która była wynajmowana na cele mieszkaniowe.

8. Decyzją z dnia 17 lipca 2017 r. Finanzamt X (urząd skarbowy X, Niemcy) ustalił po stronie BA zobowiązanie w zakresie podatku od spadków w odniesieniu do tej nieruchomości.

9. Powołując się na § 13c ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, w dniu 19 marca 2018 r. BA wystąpił o skorygowanie wymiaru podatku od spadków tak, aby nieruchomość położona w Kanadzie była opodatkowana w oparciu o 90% jej wartości rynkowej. BA wskazał, że wspomniana nieruchomość spełnia wszystkie warunki określone w powołanym przepisie, z wyjątkiem warunku dotyczącego jej położenia. W zakresie, w jakim ustawa o podatku od spadków i darowizn przewidywała, że warunkiem dla zastosowania preferencji podatkowej określonej w jej § 13c ust. 1 jest to, aby nieruchomość była położona na terytorium Niemiec, innego państwa członkowskiego lub państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), BA podniósł, że ustawa ta narusza swobodny przepływ kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, wynikający z art. 63 TFUE.

10. Decyzją z dnia 25 kwietnia 2018 r. urząd skarbowy X odrzucił wniosek BA. BA odwołał się od tej decyzji na drodze administracyjnej. Urząd skarbowy X oddalił odwołanie w dniu 23 kwietnia 2019 r., stwierdzając, że preferencyjne traktowanie dla celów podatku od spadków nieruchomości wynajmowanych na cele mieszkalne położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub państwie należącym do EOG nie jest sprzeczne z art. 63 TFUE. W dniu 24 maja 2019 r. BA wniósł skargę do Finanzgericht Köln (sądu ds. finansowych w Kolonii, Niemcy), w której wniósł o stwierdzenie nieważności decyzji oddalającej jego odwołanie.

[6] BGBl. 2002 II, s. 670.

11. W swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do zgodności wskazanych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn z art. 63 TFUE. W przekonaniu tego sądu przedmiotowa nieruchomość spełnia wszystkie warunki określone w prawie krajowym, aby możliwe było zastosowanie względem niej obniżenia podstawy opodatkowania o 10%, z wyjątkiem tego, że jest położona w państwie nienależącym do EOG. Jak wynika z orzecznictwa, przeniesienie majątku pozostawionego przez osobę zmarłą, w tym nieruchomości, na jedną lub więcej osób stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE[7]. Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii) wskazuje, że ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału obejmują środki, które mogą zniechęcić osoby będące rezydentami państwa członkowskiego do dokonania inwestycji w innych państwach[8], w tym państwach trzecich. Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii) ma również wątpliwości, czy wspomniane ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione klauzulą standstill zawartą w art. 64 TFUE, względami uzasadniającymi wskazanymi w art. 65 TFUE lub jakimkolwiek nadrzędnym względem interesu ogólnego. W ocenie sądu odsyłającego klauzula standstill nie ma zastosowania, ponieważ przedmiotowa preferencja podatkowa została wprowadzona w roku 2008. Niezależnie od tego, czy dana nieruchomość wynajmowana na cele mieszkaniowe położona jest w państwie członkowskim, w państwie EOG czy w państwie trzecim, dla celów zastosowania art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE znajduje się ona w tej samej sytuacji. Sąd ten zauważa wreszcie, że nie wydaje się, aby istniał jakikolwiek nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który uzasadniałby wspomniane ograniczenie.

12. W tych okolicznościach Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 63 ust. 1, art. 64 i art. 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu państwa członkowskiego dotyczącemu poboru podatku od spadków, które przewiduje, że przy obliczaniu tego podatku uwzględnia się pełną wartość nieruchomości zabudowanej należącej do majątku prywatnego położonej w państwie trzecim (tutaj: w Kanadzie) i wynajmowanej na cele mieszkaniowe, podczas gdy w przypadku nieruchomości stanowiącej majątek prywatny położonej na terytorium krajowym, w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym Europejskiego Obszaru Gospodarczego, i wynajmowanej na cele mieszkaniowe uwzględnia się jedynie 90% jej wartości?”.

13. Rząd niemiecki oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Podczas rozprawy w dniu 17 listopada 2022 r. BA, rząd niemiecki oraz Komisja przedstawili argumenty ustnie i udzielili odpowiedzi na pytania Trybunału.

14. Zgodnie z życzeniem Trybunału w niniejszej opinii analizuję, czy państwa członkowskie mogą uzasadniać ograniczenia w przepływie kapitału do i z państw trzecich nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

[7] Wyroki: z dnia 15 października 2009 r., Busley i Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, pkt 18); z dnia 17 października 2013 r., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 20).

[8] Wyrok z dnia 22 stycznia 2009 r., STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, pkt 23).

IV. Ocena

A. Stanowiska stron

15. Artykuł 63 TFUE dotyczy przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Ponieważ w odniesieniu do nieruchomości położonych w państwie trzecim stosuje się wyższą podstawę opodatkowania dla celów wyliczenia podatku od spadków, BA, rząd niemiecki oraz Komisja są zgodni co do tego, że przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym ograniczają swobodny przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE. Prezentują oni jednak odmienne stanowiska w kwestii, czy ograniczenie to może być uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego.

16. Podczas rozprawy BA stwierdził, że prawo niemieckie nie wspiera dostępności mieszkań na wynajem w rozsądnych cenach, ponieważ preferencja podatkowa obejmuje wszelkie nieruchomości, niezależnie od ich wartości. Nie ma powodu, dla którego ze wspomnianej preferencji podatkowej nie miałyby skorzystać nieruchomości położone w państwach trzecich.

17. Rząd niemiecki podkreślił, że postępowanie główne dotyczy swobodnego przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi, a nie swobodnego przepływu kapitału między państwami EOG. Dokonując oceny, czy istnieje nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, należy wziąć pod uwagę wyższy poziom integracji prawnej państw członkowskich. Ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału do i z państw trzecich może zatem być uzasadnione względami, które nie uzasadniałyby ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi.

18. Podczas rozprawy rząd niemiecki zauważył, że w największych miastach Niemiec cztery na dziesięć gospodarstw domowych wydaje ponad 30% swojego dochodu rozporządzalnego na czynsz. Podobny problem występuje w innych państwach członkowskich i stanowi wyzwanie dla ich właściwych organów publicznych. Jak wynika z projektu ustawy reformującej zasady podatku od spadków i wyceny, niemiecki ustawodawca uchwalił § 13c, mając na względzie cel interesu ogólnego, tj. zwiększenie dostępności nieruchomości będących własnością prywatną do wykorzystania w celach mieszkaniowych, w celu ograniczenia koncentracji nieruchomości przeznaczonych do wynajmu na cele mieszkaniowe po stronie grup inwestorskich[9]. Rząd niemiecki wskazuje, że inaczej niż osoby fizyczne, grupy inwestorskie nie podlegają podatkowi od spadków. Preferencja podatkowa ma na celu ograniczenie presji ciążącej na osobach fizycznych, które dziedziczą nieruchomości wynajmowane na cele mieszkaniowe, do zbywania tych nieruchomości celem uzyskania środków na zapłatę podatku, i tym samym zapewnienie, by nieruchomości te nadal były wykorzystywane w celach mieszkaniowych.

19. Rząd niemiecki wskazuje, że wzmocnienie konkurencji na rynku najmu nieruchomości mieszkalnych przyczynia się do dostępności i finansowania mieszkań w rozsądnej cenie, co może stanowić cel polityki społecznej o charakterze interesu ogólnego[10]. Ułatwianie dostępu do mieszkań w rozsądnej cenie jest celem polityki europejskiej i z tego powodu niemiecki prawodawca rozszerzył stosowanie rozpatrywanej preferencji podatkowej na nieruchomości położone w EOG. Ani rząd niemiecki, ani Unia Europejska, ani też EOG nie są odpowiedzialne za wspieranie dostępności mieszkań w rozsądnej cenie w państwach trzecich. Dokonanie oceny

[9] Zobacz Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (projekt ustawy reformującej zasady podatku od spadków i wyceny), 16/7918, z dnia 28 stycznia 2008 r., s. 25, 36.

[10] Wyrok z dnia 1 października 2009 r., Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, pkt 30).

zapotrzebowania na mieszkalnictwo socjalne w państwach trzecich jest niewykonalne, ponieważ wymagałoby to bardzo ścisłej współpracy z tymi państwami. Objęcie preferencją podatkową także nieruchomości położonych w państwach trzecich zwiększyłoby też koszty tego środka z perspektywy fiskusa, nie zapewniając jednocześnie żadnej dodatkowej korzyści dla ludności Unii Europejskiej lub EOG. Ograniczenie korzyści wynikającej z preferencji podatkowej do oddanych w najem nieruchomości położonych w Unii Europejskiej lub EOG stanowi zachętę do inwestowania w tego rodzaju aktywa i tym samym przyczynia się do osiągnięcia założonych celów społecznych. Rząd niemiecki stoi na stanowisku, że może „wyznaczyć granicę" poprzez wyłączenie nieruchomości położonych w państwach trzecich z korzyści wynikającej z preferencji podatkowej.

20. Rząd niemiecki twierdzi, że ograniczenie dostępności preferencji podatkowej spełnia wymóg proporcjonalności, ponieważ jest odpowiednie do osiągnięcia założonego celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia. W tym kontekście rząd niemiecki zauważa, że dostępność preferencji podatkowej uzależniona jest od położenia nieruchomości, a nie od rezydencji osoby zmarłej lub jej spadkobierców.

21. Rząd niemiecki uzasadnia także ograniczenie dostępności rozpatrywanej preferencji podatkowej potrzebą ochrony skuteczności kontroli podatkowej. Wobec braku mechanizmów wymiany informacji z państwami trzecimi niemieckie organy nie mają możliwości zweryfikowania, czy nieruchomość jest wynajmowana na cele mieszkaniowe. Podczas rozprawy rząd niemiecki przyznał jednak, że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania umożliwia niemieckim organom zwrócenie się do organów kanadyjskich z prośbą o udzielenie stosownych informacji dla celów zwiększenia wymiaru podatku od spadków.

22. Komisja stoi na stanowisku, że żaden nadrzędny wzgląd interesu ogólnego nie może uzasadniać ograniczenia rozpatrywanego w postępowaniu głównym.

23. Jeśli chodzi o ułatwienie dostępu do mieszkań na wynajem w rozsądnych cenach, w uwagach na piśmie Komisja stwierdziła, że nic nie wskazuje na to, aby nieruchomości położone w państwach trzecich, takich jak Kanada, nie miały znajdować się w sytuacji porównywalnej do nieruchomości położonych w Niemczech, Unii Europejskiej lub EOG. W odpowiedzi na pytania Trybunału podczas rozprawy Komisja przyznała, że ułatwianie dostępu do mieszkań na wynajem w rozsądnych cenach może stanowić należyte uzasadnienie dla ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału między państwami członkowskimi Unii Europejskiej lub państwami EOG a państwami trzecimi, niezależnie od tego, czy w owych państwach trzecich istnieje porównywalna potrzeba. Do rządu niemieckiego należy jednak wykazanie, że ustawodawstwo tego państwa należycie dąży do osiągnięcia celu polityki społecznej i że stosowane przez nie środki są proporcjonalne. W tym kontekście mające zastosowanie prawo niemieckie budzi przynajmniej dwie wątpliwości. Po pierwsze, osoba, która odziedziczy nieruchomość wynajmowaną na cele mieszkaniowe, może uzyskać korzyść wynikającą z preferencji podatkowej, a następnie sprzedać ową nieruchomość inwestorowi instytucjonalnemu. Po drugie, preferencja podatkowa stosuje się do wszelkich nieruchomości, także tych o charakterze luksusowym.

24. Komisja wskazuje ponadto, że rozpatrywane ograniczenie nie może być uzasadnione potrzebą zapewnienia skuteczności kontroli podatkowej, ponieważ preferencja podatkowa nie stosuje się do nieruchomości położonych w żadnym państwie trzecim, niezależnie od tego, czy Republika Federalna Niemiec zawarła z danym państwem umowę o wymianie o informacji, co w przypadku Kanady miało miejsce.

B. Zasady ogólne

25. Na podstawie art. 63 ust. 1 TFUE zasada swobodnego przepływu kapitału stosuje się do przepływów kapitału zarówno między państwami członkowskimi, jak i między państwami członkowskimi a państwami trzecimi, bez jakiegokolwiek warunku wzajemności [11]. Cecha ta odróżnia swobodny przepływ kapitału od pozostałych swobód wspólnego rynku, ponieważ pozostałe swobody stosuje się wyłącznie w obrębie terytorium państw członkowskich [12].

26. Przyznanie preferencji w wymiarze podatku od spadków uzależnionej od tego, czy dane aktywa są położone na terytorium państwa członkowskiego lub państwa EOG, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, które jest co do zasady zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE [13]. Korzystne traktowanie podatkowe nieruchomości położonych w państwach członkowskich lub państwach EOG może zniechęcać do inwestowania w tego rodzaju aktywa, jeśli są one położone w państwach trzecich.

27. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcie ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału należy interpretować w ten sam sposób w odniesieniu do transakcji pomiędzy państwami członkowskimi, transakcji do i z państw EOG [14] oraz transakcji pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi [15].

28. Poza względami uzasadniającymi wskazanymi w traktacie ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału mogą być dopuszczalne, także jeśli są uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego, pod warunkiem że są one zgodne z zasadą proporcjonalności [16].

29. Możliwość powołania się na nadrzędne względy interesu ogólnego występuje tylko w sytuacji, gdy nie istnieje w prawie Unii przepis harmonizujący dla zagwarantowania ochrony tych interesów. W przypadku braku takiej harmonizacji to do państw członkowskich zasadniczo należy decyzja, na jakim poziomie chcą zapewnić ochronę tych interesów, oraz co do sposobu, w jaki chcą je osiągnąć. Sposoby te muszą mieścić się w ramach wyznaczonych w traktacie i spełniać wymóg proporcjonalności [17].

30. Co do zasady państwa członkowskie mogą powoływać się na nadrzędne względy interesu ogólnego w celu uzasadnienia ograniczeń w swobodnym przepływie kapitału z państwami trzecimi. Względy te mogą obejmować konieczność zapewnienia skuteczności kontroli

[11] Zobacz podobnie wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 127, 128).

[12] Trwa dyskusja co do korzyści gospodarczych całkowitej liberalizacji kapitałowej w odniesieniu do państw trzecich. Bardzo zwięzły przegląd dwóch przeciwstawnych poglądów znajduje się w: I. Antonaki, *Capital, Market and the State. Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, s. 11–16. Zobacz także: J. Stiglitz, Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability, *World Development*, Vol. 28, Issue 6, 2000, s. 1075–1086; A. Alesina, V. Grilli i G.M. Milsei-Ferretti, The Political Economy of Capital Controls w: L. Leiderlman i A. Razin (eds.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, s. 380.

[13] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 22 listopada 2018 r., Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, pkt 19); z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 35).

[14] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 19 listopada 2009 r., Komisja/Włochy (C-540/07, EU:C:2009:717, pkt 66); z dnia 5 maja 2011 r., Komisja/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 51).

[15] Zobacz podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., A (C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 28, 31).

[16] Zasada ta wymaga, aby ograniczenia były właściwe dla realizacji zamierzonych przezeń celów i nie wykraczały poza to, co jest konieczne dla ich osiągnięcia. Zobacz podobnie wyroki: z dnia 13 maja 2003 r., Komisja/Hiszpania (C-463/00, EU:C:2003:272, pkt 68); z dnia 22 listopada 2018 r., Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

[17] Wyrok z dnia 28 września 2006 r., Komisja/Niderlandy (C-282/04 i C-283/04, EU:C:2006:608, pkt 32, 33).

podatkowych i zwalczanie oszustw podatkowych [18], zapobieganie tworzeniu czysto sztucznych struktur [19] oraz zachowanie zarówno spójności systemów podatkowych [20], jak i zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi [21]. Choć Trybunał często odrzucał uzasadnienia przedstawiane celem poparcia takich ograniczeń, to jednak w wielu przypadkach uznawał uzasadnienia dla ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi a państwami innymi niż państwa członkowskie w okolicznościach, w których nie dopuściłby ograniczeń w analogicznych przepływach pomiędzy państwami członkowskimi [22].

31. Podejście to uzasadniane jest okolicznością, że przepływy kapitału do i z państw trzecich mają miejsce w innym kontekście prawnym niż przepływy między państwami członkowskimi [23] lub w ramach EOG [24]. Z uwagi na poziom integracji prawnej między państwami członkowskimi opodatkowanie transgranicznych czynności gospodarczych realizowanych między państwami członkowskimi nie zawsze jest porównywalne z opodatkowaniem podobnych czynności realizowanych między tymi państwami a państwami trzecimi. Fakt, że swobodny przepływ kapitału do i z państw trzecich odbywa się w innym kontekście prawnym, wyjaśnia również, dlaczego art. 64, art. 65 ust. 4 i art. 66 TFUE przewidują, że państwa członkowskie mogą wprowadzić konkretne odstępstwa od swobodnego przepływu kapitału pomiędzy nimi a państwami trzecimi. Wspominany odmienny kontekst prawny ma wpływ na możliwość powołania się przez państwa członkowskie na nadrzędne względy interesu ogólnego. Państwo członkowskie może co do zasady być w stanie wykazać, że ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału do lub z państw trzecich jest uzasadnione względem, który niekoniecznie uzasadniałby ograniczenie w przepływach kapitału między państwami członkowskimi [25].

[18] Wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 172); z dnia 18 grudnia 2007 r., A (C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 55); z dnia 10 lutego 2011 r., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 69); z dnia 5 maja 2011 r., Komisja/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 42); z dnia 17 października 2013 r., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 63); z dnia 10 kwietnia 2014 r., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 71); z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie mające siedzibę w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 73, 74).

[19] Wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie mające siedzibę w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 81, 84).

[20] Wyroki: z dnia 17 października 2013 r., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 59); z dnia 10 kwietnia 2014 r., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 91, 92).

[21] Wyroki: z dnia 10 lutego 2011 r., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 118, 121); z dnia 10 kwietnia 2014 r., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 98); z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie mające siedzibę w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 72).

[22] Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 66–70); z dnia 19 listopada 2009 r., Komisja/Włochy (C-540/07, EU:C:2009:717, pkt 64, 72, 73); z dnia 5 maja 2011 r., Komisja/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 46, 57, 58). Zobacz także wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., A (C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 60–66); z dnia 10 kwietnia 2014 r., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 85–88); z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie mające siedzibę w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 94, 95). Wyroki te wskazują, że do sądów odsyłających należy ocena, w świetle okoliczności danej sprawy, czy ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału są uzasadnione, w szczególności w odniesieniu do skuteczności kontroli podatkowych.

[23] Wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., A (C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 36).

[24] Wyroki: z dnia 19 listopada 2009 r., Komisja/Włochy (C-540/07, EU:C:2009:717, pkt 69); z dnia 5 maja 2011 r., Komisja/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 54).

[25] Wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 170, 171); z dnia 18 grudnia 2007 r., A (C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 37). Przedstawiciele doktryny prawnej zauważyli, że pozaunijny wymiar swobodnego przepływu kapitału, a w szczególności względy uzasadniające, nie jest wystarczająco zbadany. Zobacz J. Snell, Free movement of capital: evolution as a non-linear process, w: P. Craig. i G. de Búrca, (eds), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, s. 597–607.

C. Analiza

32. W niniejszej sprawie rząd niemiecki przedstawia dwa nadrzędne względy interesu ogólnego mające uzasadnić ograniczenia, jakie przewiduje niemieckie prawo: promowanie mieszkań na wynajem w rozsądnych cenach jako cel polityki społecznej oraz skuteczność kontroli podatkowej.

33. Jeśli chodzi o pierwszy ze wspomnianych względów uzasadniających, to Trybunał uznaje uzasadnienia związane z polityką społeczną jako nadrzędne względy interesu ogólnego w kontekście swobodnego przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi. W sprawie Jäger Trybunał rozpatrywał uzasadnienie rządu niemieckiego dla prawa w zakresie podatku od spadków, które w zakresie zasad wyceny przyznawało nieruchomościom o przeznaczeniu rolniczym i leśnym położonym w Niemczech korzystniejsze traktowanie w porównaniu z podobnymi aktywami położonymi w innym państwie członkowskim. Stwierdziwszy, że korzystniejsze traktowanie aktywów położonych na terytorium kraju stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału [26], Trybunał wskazał, że społeczna funkcja pełniona przez gospodarstwa rolne i leśne, w tym utrzymanie w nich zatrudnienia w przypadku dziedziczenia, stanowiło nadrzędny wzgląd interesu ogólnego [27]. Trybunał doszedł jednak do wniosku, że wspomniane ograniczenie nie było uzasadnione, ponieważ żadna z okoliczności nie pozwala na stwierdzenie, że ów cel polityki społecznej nie zasługiwał na podobną ochronę w innych państwach członkowskich [28].

34. W wyroku w sprawie Woningstichting Sint Servatius Trybunał analizował system mieszkalnictwa socjalnego w Niderlandach, w ramach którego odmówiono udzielenia zezwolenia na eksperymentalny projekt ulokowany w Belgii, niedaleko granicy z Niderlandami. Zarówno wymóg uzyskania uprzedniego zezwolenia, jak i odmowa jego udzielenia zostały uznane za ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału [29]. Trybunał wskazał, że celem systemu mieszkalnictwa socjalnego było zapewnienie dostatecznej oferty mieszkaniowej osobom o niskich dochodach mieszkającym w Niderlandach [30]. Trybunał uznał, że wymogi związane z polityką mieszkalnictwa socjalnego mogą stanowić nadrzędne względy interesu ogólnego [31]. W odniesieniu do zasady proporcjonalności – wymóg uprzedniego zezwolenia może być konieczny i proporcjonalny do osiągnięcia owego celu polityki mieszkalnictwa socjalnego [32]. Trybunał odniósł się jednak krytycznie do systemu udzielania zezwoleń, ponieważ system ten nie opierał się na obiektywnych, niedyskryminacyjnych i znanych wcześniej kryteriach, które zapewniałyby wystarczające zakreślenie ram uznania władz krajowych. Ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału było nieuzasadnione, ponieważ jedynym kryterium było, aby projekt został uznany za realizowany „w interesie mieszkalnictwa socjalnego w Niderlandach” [33].

35. Trybunał zbadał również zastosowanie celów polityki mieszkaniowej państwa członkowskiego w wyroku w sprawie Busley i Cibrián Fernández. Prawo niemieckie przewidywało korzystniejsze traktowanie podatkowe przychodów osiągniętych z wynajmu nieruchomości położonych na terytorium Niemiec niż przychodów z wynajmu nieruchomości położonych w innych państwach członkowskich, co stanowiło ograniczenie w swobodnym

[26] Wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 35).

[27] Ibidem, pkt 47, 50.

[28] Ibidem, pkt 52.

[29] Wyrok z dnia 1 października 2009 r., Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, pkt 21–24).

[30] Ibidem, pkt 27.

[31] Ibidem, pkt 30.

[32] Ibidem, pkt 32–34.

[33] Ibidem, pkt 35–38.

przepływie kapitału [34]. Trybunał uznał, że cel polityki społecznej, jakiemu służyło uregulowanie krajowe, tj. zachęcanie do budowy mieszkań przeznaczonych na wynajem celem zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych ludności Niemiec, mógł stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego. Doszedł on jednak do wniosku, że uregulowania krajowe nie spełniały wymogów zasady proporcjonalności, ponieważ stosowały się do wszystkich nieruchomości przeznaczonych na wynajem, w tym także nieruchomości luksusowych, i nie były ukierunkowane na te obszary Niemiec, w których niedobór takich mieszkań był szczególnie wyraźny [35].

36. Wynika z tego zasadniczo, że państwo członkowskie może powołać się na cele polityki społecznej, takie jak wspieranie dostępności mieszkań w rozsądnych cenach, jako na nadrzędne względy interesu ogólnego, aby uzasadnić ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału między państwami członkowskimi. W tym kontekście preambuła Traktatu o Unii Europejskiej zawiera deklarację mocnej woli popierania przez państwa członkowskie postępu społecznego ich narodów. Artykuł 3 ust. 3 traktatu stawia przed Unią Europejską zadanie wspierania spójności społecznej oraz solidarności pomiędzy państwami członkowskimi. Podobnie art. 151 TFUE, znajdujący się w tytule X, dotyczącym „polityki społecznej", przewiduje, że zapewnienie odpowiedniej ochrony socjalnej jest celem zarówno Unii Europejskiej, jak i państw członkowskich. Trudno sobie wyobrazić, jak państwa członkowskie mogłyby wypełnić to zadanie, gdyby nie miały możliwości realizowania na poziomie krajowym założeń polityki mającej na celu wspieranie spójności społecznej i solidarności.

37. Trybunał orzekł ponadto, że ponieważ Unia Europejska ma na celu nie tylko rozwój gospodarczy, lecz również rozwój społeczny, prawa wynikające z postanowień traktatowych dotyczących swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału powinny być zrównoważone z celami polityki społecznej, wśród których znajduje się odpowiednia ochrona socjalna [36]. Artykuł 4 ust. 2 TFUE wskazuje, że polityka społeczna należy do kompetencji dzielonych między Unią a państwami członkowskimi. Podczas gdy art. 9 TFUE przewiduje, że Unia Europejska musi zapewnić odpowiednią ochronę socjalną przy określaniu i realizacji swoich polityk i działań, art. 153 TFUE wskazuje, że Unia wspiera i uzupełnia działania państw członkowskich w celu zwalczania wykluczenia społecznego.

38. Wydaje się zatem, że nie ma powodu, dla którego państwa członkowskie nie mogłyby oprzeć się na względach polityki społecznej w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału do i z państw trzecich. Jednakże nic we wspomnianych przepisach lub w innych postanowieniach traktatów nie zobowiązuje państw członkowskich do realizowania celów polityki społecznej w państwach trzecich [37]. Wynika z tego, że spoczywający na władzach publicznych obowiązek zapewnienia ochrony socjalnej odnosi się przede wszystkim do ludności Unii Europejskiej i że mogą one przyjmować środki nakierowane na ten cel.

39. Wbrew stanowisku, które Komisja proponuje w swoich uwagach na piśmie, jestem zdania, że prawo Unii nie wymaga, aby państwa członkowskie uwzględniały dostępność mieszkań w rozsądnych cenach w państwach trzecich w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału miedzy Unią Europejską a państwami trzecimi. Poziom integracji prawnej pomiędzy państwami członkowskimi oraz wspólne cele ich polityk, które wyjaśniają restrykcyjne podejście prezentowane w orzecznictwie w odniesieniu do uznawania uzasadnień dla ograniczeń

[34] Wyrok z dnia 15 października 2009 r., Busley i Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, pkt 26, 27).

[35] Ibidem, pkt 31, 32.

[36] Zobacz wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, pkt 77) oraz art. 151 akapit pierwszy TFUE.

[37] Pozostaje to bez wpływu na zdolność Unii Europejskiej do zawierania umów międzynarodowych z państwami trzecimi, np. umów handlowych, które mogą realizować szereg celów, w tym cele ochrony społecznej i ochrony środowiska.

w swobodnym przepływie kapitału między państwami członkowskimi [38], nie mogą być automatycznie przekładane na wspomniane uzasadnienia, gdy stosuje się je do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Jak wskazano w pkt 31 niniejszej opinii, okoliczność ta wyjaśnia, dlaczego Trybunał orzekł, że ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału do i z państw trzecich mogą być uzasadnione w sytuacjach, gdy to samo ograniczenie w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi nie byłoby uzasadnione.

40. Na wniosek ten nie ma wpływu fakt, że państwo członkowskie może rozszerzyć preferencję podatkową na nieruchomości położone w państwach będących stronami porozumienia o EOG. Decydując się na takie rozwiązanie, państwo członkowskie unika jedynie stworzenia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału do i z państw EOG, które na mocy porozumienia o EOG są w większym stopniu zintegrowane prawnie z Unią Europejską niż państwa trzecie.

41. Zasadniczo do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy prawo krajowe jest zgodne z zasadą proporcjonalności. Dokonując tej oceny, sąd odsyłający powinien uwzględnić, że państwa członkowskie dysponują szerokim zakresem uznania przy wyborze środków mogących zrealizować cele ich polityki społecznej, niezależnie od tego, że korzystanie z owego zakresu uznania nie może stanowić uzasadnienia dla naruszenia praw, jakie jednostki wywodzą z postanowień traktatów [39].

42. Ograniczenia uznaje się za właściwe wtedy, gdy są one odpowiednie do osiągnięcia celu interesu ogólnego, jakiemu mają służyć, tj. w rozpatrywanym przypadku dostępności mieszkań na wynajem w rozsądnych cenach w Unii Europejskiej i EOG. Zadaniem sądu odsyłającego jest ustalenie, w oparciu o materiał dowodowy przedstawiony w postępowaniu przed tym sądem, czy 10-procentowa obniżka, dla celów ustalenia wysokości podatku od spadków, podstawy wyliczenia wartości nieruchomości wynajmowanych na cele mieszkaniowe może ograniczyć presję spadkobierców do sprzedaży tego rodzaju nieruchomości oraz wynikające z tego konsekwencje dla dostępności nieruchomości na wynajem.

43. Aby ocenić, czy dane ograniczenie wykracza poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia założonego celu, należy rozpatrzyć, czy środki o mniej restrykcyjnym charakterze zapewniłyby równie skuteczną realizację zamierzonego celu [40]. Choć jak już wspomniałem, kwestię tę rozstrzygnąć powinien sąd odsyłający, zaznaczam, że gdyby zakres preferencji podatkowej był węższy i byłaby ona ograniczona do nieruchomości, których wartość nie przekracza określonych progów, co wyłączałoby z jej zakresu nieruchomości luksusowe, to wpływ ograniczenia na swobodny przepływ kapitału do i z państw trzecich byłby złagodzony. Tego rodzaju ograniczenie zakresu mogłoby także skutkować ustaleniem progresywnej podstawy opodatkowania i w ten sposób potencjalnie zwiększać dostęp do nieruchomości na wynajem w rozsądnych cenach.

44. W związku z tym proponuję, aby Trybunał uznał, że art. 63 ust. 1 TFUE nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które dla celów obliczenia podatku od spadków traktuje wartość wynajmowanych na cele mieszkaniowe nieruchomości położonych w państwie członkowskim lub państwie EOG w sposób bardziej korzystny niż nieruchomości położonych w państwie trzecim, wykorzystywanych w ten sam sposób, w celu wspierania dostępności

[38] Zobacz orzecznictwo przytoczone w pkt 33–35 niniejszej opinii.

[39] Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, pkt 81).

[40] Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, pkt 93).

mieszkań na wynajem w rozsądnych cenach w Unii Europejskiej i EOG. Do sądu odsyłającego należy ocena, czy owo uregulowanie krajowe jest właściwe do osiągnięcia zamierzonego celu i czy istnieją mniej restrykcyjne a równie skuteczne środki do jego osiągnięcia.

45. Przejdę teraz do omówienia drugiego z nadrzędnych względów interesu ogólnego, na jakie powołuje się rząd niemiecki w celu uzasadnienia ograniczenia, tj. skuteczności kontroli podatkowej.

46. Orzecznictwo przytoczone w pkt 30 niniejszej opinii zawiera liczne przykłady sytuacji, w których Trybunał przyznał, że skuteczność kontroli podatkowych uzasadniała ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału do i z państw trzecich [41]. W przypadku gdy prawo krajowe uzależnia przyznanie preferencji podatkowej od spełnienia określonych warunków i nie ma ram prawnych dla wymiany informacji pomiędzy państwem członkowskim a państwami trzecimi, państwo członkowskie może nie mieć możliwości sprawdzenia, czy warunki uzyskania preferencji podatkowej zostały spełnione.

47. Z informacji zawartych w aktach niniejszej sprawy przed Trybunałem wynika, że możliwość skorzystania z rozpatrywanej preferencji podatkowej uzależniona jest od tego, czy nieruchomość jest wynajmowana na cele mieszkaniowe. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy istnieją ramy prawne dla wymiany informacji między właściwymi organami podatkowymi. Choć umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stosuje się do podatku od spadków, to podczas rozprawy rząd niemiecki przyznał, że na mocy art. 26 wspomnianej umowy obowiązek wymiany informacji dotyczy wszystkich podatków nakładanych przez umawiające się państwa.

48. W świetle powyższego proponuję, aby w odniesieniu do drugiej z kwestii podniesionych przez sąd odsyłający Trybunał wskazał, że art. 63 ust. 1 TFUE stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które dla celów obliczenia podatku od spadków traktuje w celu zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych wartość nieruchomości wynajmowanych na cele mieszkaniowe w państwie członkowskim lub państwie EOG korzystniej niż wykorzystywane w ten sam sposób nieruchomości położone w państwie trzecim, w przypadku gdy istnieją ramy prawne dla wymiany odnośnych informacji między właściwymi organami podatkowymi.

V. Wnioski

49. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytania skierowane w ramach odwołania prejudycjalnego przez Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy) Trybunał udzielił następujących odpowiedzi:

Artykuł 63 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

– nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które dla celów obliczenia podatku od spadków traktuje wartość wynajmowanych na cele mieszkaniowe nieruchomości położonych w państwie członkowskim lub państwie Europejskiego Obszaru Ekonomicznego w sposób bardziej korzystny niż nieruchomości położonych w państwie trzecim, wykorzystywanych w ten sam sposób, w celu wspierania dostępności mieszkań na wynajem w rozsądnych cenach

[41] Trybunał jednoznacznie sformułował ten wniosek w wyroku z dnia 5 maja 2011 r., Komisja/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 53–58). Zobacz także wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., A (C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 55–66); z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie z siedzibą w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 74, 93–95), w których Trybunał zasugerował, że ograniczenie może być uzasadnione, jednak pozostawił tę kwestię do rozstrzygnięcia przez sąd odsyłający.

w Unii Europejskiej i Europejskim Obszarze Ekonomicznym, pod warunkiem że owo uregulowanie krajowe jest właściwe do osiągnięcia zamierzonego celu i że istnieją mniej restrykcyjne a równie skuteczne środki do jego osiągnięcia;

– stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które dla celów obliczenia podatku od spadków traktuje w celu zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych wartość nieruchomości wynajmowanych na cele mieszkaniowe w państwie członkowskim lub państwie Europejskiego Obszaru Ekonomicznego korzystniej niż wykorzystywane w ten sam sposób nieruchomości położone w państwie trzecim, w przypadku gdy istnieją ramy prawne dla wymiany odnośnych informacji między właściwymi organami podatkowymi.