Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JEANA RICHARDA DE LA TOURA
przedstawiona w dniu 16 września 2021 r.[1]

Sprawa C-394/20

XY
przeciwko
Finanzamt V

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

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 63 oraz 65 TFUE – Podatek od spadków – Przepisy krajowe dotyczące prawa spadkowego – Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów – Ograniczony obowiązek podatkowy – Majątek nieruchomy położony na terenie kraju – Proporcjonalna kwota wolna od podatku dla nierezydentów – Ograniczenie – Brak – Przepisy krajowe nieprzewidujące odliczenia długu spadkowego związanego z zachowkiem dla nierezydentów – Brak związku gospodarczego z opodatkowanym majątkiem – Ograniczenie – Uzasadnienie – Brak

I. Wprowadzenie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 ust. 1 oraz art. 65 TFUE.

2. Wniosek ten został przedstawiony przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) w ramach sporu pomiędzy XY a Finanzamt V (urzędem skarbowym V, Niemcy)[2] w przedmiocie obliczania podatku od spadków, w których skład wchodzą nieruchomości położone w Niemczech.

3. Pytania zadane Trybunałowi stanowią kontynuację wcześniejszych wyroków Trybunału w dziedzinie podatku od spadków, związanych ze swobodnym przepływem kapitału gwarantowanym przez traktat. Dają Trybunałowi okazję do zbadania, w świetle zasad, które już sformułował, przepisów krajowych częściowo zmienionych z uwzględnieniem tychże zasad. Sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy oraz, w odpowiednim przypadku, w jakim stopniu w zależności od zakresu kompetencji podatkowych danego państwa członkowskiego może zostać dopuszczone odmienne traktowanie w przedmiocie przyznawania przywilejów podatkowych wynikających z osobistej kwoty wolnej od podatku lub odliczenia niektórych elementów

1 Język oryginału: francuski.

2 Zwanym dalej „Finanzamt”.

związanych z długami spadkowymi, zgodnie z którym podstawą opodatkowania jest całość majątku spadkodawcy lub podstawa ta jest ograniczona do majątku znajdującego się w tym państwie członkowskim.

4. Ponadto ta nowa sprawa pokazuje, że, niezależnie od ewolucji orzecznictwa Trybunału, problemy i napięcia pomiędzy zasadami wynikającymi z traktatu są nadal istotne ze względu na brak koordynacji krajowych przepisów podatkowych, w szczególności w przypadku wyboru przez państwo członkowskie opodatkowania globalnego majątku rezydenta podatkowego na jego terytorium, podczas gdy rozproszenie domów mieszkalnych oraz dóbr składających się na spadek jest uprzywilejowane przez swobodę przemieszczania się obywateli Unii.

5. Przedstawię argumenty, które prowadzą mnie do stwierdzenia:

– że nie narusza zasady swobodnego przepływu kapitału gwarantowanej przez traktat uregulowanie państwa członkowskiego, który przewiduje, iż jeśli ani spadkodawca, ani spadkobierca nie byli rezydentami podatkowymi w tym państwie członkowskim w momencie zgonu tego pierwszego, spadkobierca korzysta z kwoty wolnej od podatku proporcjonalnej do podstawy opodatkowania, o ile skutkiem tego uregulowania nie jest zmniejszenie wartości majątku, który został mu przyznany, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego

– oraz że w takiej samej sytuacji stanowi ograniczenie w przepływie kapitału, które nie jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego, wyłączenie przewidziane w tym uregulowaniu, w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego, odliczenia od aktywów spadkowych wartości zachowku jako długu spadkowego.

II. Ramy prawne

A. Prawo niemieckie

6. Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz (ustawa o podatku od spadków i darowizn) w brzmieniu opublikowanym w dniu 27 lutego 1997 r.[3], zmieniona ostatnio przez § 4 Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ustawy o przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym i zmianie innych przepisów podatkowych) z dnia 23 czerwca 2017 r.[4], w swoim § 1, zatytułowanym „Czynności podlegające opodatkowaniu" przewiduje:

„(1) Podatkowi od spadków (darowizn) podlegają:

1. nabycie w drodze dziedziczenia;

2. darowizny pomiędzy żyjącymi;

[…]".

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

[4] BGBl. 2017 I, s. 1682, zwana dalej „ErbStG".

7. Paragraf 2 ErbStG, zatytułowany „Osobisty obowiązek podatkowy”, stanowi:

„(1) Obowiązek podatkowy powstaje:

1. w przypadkach wymienionych w § 1 ust. 1 pkt 1–3, jeśli spadkodawca w chwili śmierci, darczyńca w chwili dokonania darowizny albo nabywca w chwili zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (§ 9) jest rezydentem – w odniesieniu do całego przysporzenia majątkowego (nieograniczony obowiązek podatkowy). Za rezydentów uważa się:

   a) osoby fizyczne posiadające w kraju miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu;

   b) obywateli niemieckich przebywających nie dłużej niż pięć lat nieprzerwanie za granicą bez posiadania miejsca zamieszkania w kraju,

[…]

3. we wszystkich innych przypadkach, z zastrzeżeniem ust. 3, w odniesieniu do przysporzenia majątkowego składającego się z majątku krajowego w rozumieniu § 121 Bewertungsgesetz [ustawy w sprawie wyceny] (ograniczony obowiązek podatkowy).

[…]”.

8. Paragraf 3 ErbStG, zatytułowany „Nabycie w drodze dziedziczenia”, stanowi w swoim ust. 1:

„Nabycie w drodze dziedziczenia stanowi:

1. nabycie w drodze powołania do spadku […], zapisu […] lub na podstawie realizacji roszczenia do zachowku [§ 2303 i nast. Bürgerliches Gesetzbuch (kodeksu cywilnego w brzmieniu opublikowanym w dniu 2 stycznia 2002 r.[5], zwanego dalej „BGB”)];

[…]”.

9. Paragraf 10 ErbStG, zatytułowany „Nabycie podlegające opodatkowaniu”, stanowi:

„(1) Nabyciem podlegającym opodatkowaniu jest wzbogacenie nabywcy, w zakresie, w jakim nie jest ono zwolnione od podatku […]. W przypadkach, o których mowa w § 3, za wzbogacenie uważa się kwotę wynikającą z […] odliczenia od wartości wszystkich aktywów, w zakresie, w jakim podlegają one opodatkowaniu na mocy niniejszej ustawy, długów spadkowych podlegających odliczeniu zgodnie z ust. 3–9 […].

[…].

(5) O ile przepisy ust. 6–9 nie stanowią inaczej, od wartości nabycia można odliczyć jako długi spadkowe

1. długi spadkodawcy […];

[5] BGBl. 2002 I, s. 42 oraz sprostowania BGBl. 2002 I, s. 2909 i BGBl. 2003 I, s. 738.

2. zobowiązania wynikające z zapisów testamentowych, warunków i dochodzonych roszczeń o zachowek oraz roszczeń o powołanie do spadku;

[…]

(6) Długi i obciążenia nie podlegają odliczeniu, jeżeli są gospodarczo związane z aktywami, które nie podlegają opodatkowaniu na podstawie niniejszej ustawy. Jeśli opodatkowanie jest ograniczone do poszczególnych składników majątkowych (§ 2 ust. 1 pkt 3 […]), odliczeniu podlegają tylko te długi i obciążenia, które są z tymi składnikami gospodarczo związane […]".

10. Paragraf 15 ErbStG, zatytułowany „Grupy podatkowe", stanowi w swoim ust. 1:

„Na podstawie 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,

[…]".

11. Paragraf 16 ErbStG, zatytułowany „Kwoty wolne od podatku", stanowi:

„(1) Wolne od podatku pozostaje w przypadkach nieograniczonego obowiązku podatkowego (§ 2 ust. 1 pkt 1 i ust. 3) nabycie

1. przez małżonka i partnera życiowego do wysokości 500 000 EUR;

2. przez dzieci w rozumieniu grupy podatkowej I pkt 2 i przez dzieci zmarłych dzieci w rozumieniu grupy podatkowej I pkt 2 do wysokości 400 000 EUR;

[…].

(2) W przypadkach ograniczonego obowiązku podatkowego (§ 2 ust. 1 pkt 3), kwota wolna od podatku zgodnie z ust. 1 ulega zmniejszeniu o kwotę częściową. Ta kwota częściowa jest równa stosunkowi sumy wartości składników majątkowych nabytych w tym samym czasie i niepodlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu oraz wartości niepodlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu składników majątkowych, które zostały otrzymane w ciągu dziesięciu lat od tej samej osoby, do wartości składników majątkowych otrzymanych w sumie od tej samej osoby w ciągu dziesięciu lat. Wcześniejsze nabycia muszą być wycenione według ich poprzedniej wartości".

12. Paragraf 121 ustawy w sprawie wyceny, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, zatytułowany „Majątek krajowy" stanowi:

„Majątek krajowy obejmuje:

1. nieruchomości rolne i leśne położone na terytorium kraju;

2. majątek nieruchomy położony na terytorium kraju;

[…]”.

13. Paragraf 2303 BGB, zatytułowany „Uprawniony do zachowku; wysokość zachowku” przewiduje w swoim ust. 1:

„Jeżeli zstępny spadkodawcy jest wyłączony z dziedziczenia na mocy rozrządzenia na wypadek śmierci, może on żądać od spadkobiercy zachowku. Zachowek stanowi połowę wartości części spadku, jaka przypadałaby spadkobiercy z tytułu dziedziczenia ustawowego”.

14. Paragraf 2311 BGB, zatytułowany „Wartość spadku” stanowi:

„(1) Zachowek oblicza się według stanu i wartości spadku w momencie dziedziczenia […].

(2) Wartość powinna w razie potrzeby zostać określona szacunkowo. Określenie wartości dokonane przez spadkodawcę nie jest miarodajne”.

B. Prawo austriackie

15. Paragraf 756 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (austriackiego kodeksu cywilnego, zwanego dalej „ABGB”), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Zachowek to udział w wartości majątku zmarłego, który przysługuje uprawnionemu do zachowku”.

16. Paragraf 759 ABGB brzmi:

„W ramach zachowku każdy uprawniony do zachowku ma prawo do połowy tego, co przysługiwałoby mu z tytułu dziedziczenia ustawowego”.

17. Zgodnie z § 761 ust. 1 ABGB:

„Zachowek jest świadczony w formie pieniężnej […]”.

18. Rząd niemiecki wskazał w swoich uwagach na piśmie, że nie istnieje umowa dwustronna pomiędzy Republika Federalną Niemiec i Republiką Austrii w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków spadkowych [6].

[6] Według C. Watrina, „Droits de succession et de donation”, La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé, Bruylant, Bruksela, 2011, s. 514–532, w szczególności s. 525, umowa niemiecko-austriacka została uchylona po zniesieniu przez Republikę Austrii podatku od spadków w 2008 r. Celem zapoznania się z informacjami o wszystkich państwach członkowskich w dziedzinie opodatkowania spadków i darowizn, jak również z listą tych, które nie pobierają podatków od dziedziczenia, zob. N. Weber-Frisch i R. Duquennois-Djoua, „Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions”, ERA Forum, Springer, Heidelberg, vol. 15, 2014, s. 409–424, dostępny na następującej stronie internetowej: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027–014–0357–9.pdf, w szczególności tabelę nr 1, s. 410. W Niemczech na dzień 1 stycznia 2021 r. obowiązywało sześć dwustronnych umów dotyczących podatków od spadków i darowizn, zob. listę Bundesfinanzministerium (federalnego ministerstwa finansów, Niemcy), dostępną na stronie internetowej: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021–02–18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (s. 7).

III. Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19. Skarżąca w postępowaniu głównym, obywatelka austriacka będąca rezydentką w Austrii, jest córką obywatela tego samego państwa, zmarłego w dniu 12 sierpnia 2018 r. w Austrii, w której był rezydentem.

20. Spadkodawca był właścicielem trzech nieruchomości zabudowanych i jednej niezabudowanej w Niemczech. Sporządził on testament, w którym ustanowił skarżącą swoją jedyną spadkobierczynią, pozostawiając swoją małżonkę i syna jedynie z prawem do zachowku.

21. Skarżąca, jako jedyna spadkobierczyni, zobowiązała się w drodze umowy do zapłaty na rzecz tychże spadkobierców ustawowych kwot 1 700 000 EUR oraz 2 850 000 EUR w celu zaspokojenia ich roszczeń do zachowku. W zeznaniu podatkowym dotyczącym spadku złożonym w Finanzamt skarżąca zawnioskowała o odliczenie od wartości jej nabycia w drodze dziedziczenia zobowiązań z tytułu zachowku jako długów spadkowych w wysokości 43% tej wartości, tj. w wysokości 1 956 500 EUR. Kwotę tę skarżąca uzyskała, obliczając, że udział podlegających niemieckiemu podatkowi od spadków nieruchomości położonych w Niemczech o wartości 4 970 000 EUR stanowi 43% łącznej wartości całego majątku spadkowego wynoszącej 11 592 598,10 EUR, w którego skład wchodzi majątek niepodlegający podatkowi od spadków w Niemczech, złożony z aktywów finansowych oraz nieruchomości w Hiszpanii, a którego wartość skarżąca obliczyła na 6 622 598,10 EUR.

22. Finanzamt określił wysokość podatku od spadków dotyczącego nieruchomości położonych w Niemczech, jaki miała zapłacić skarżąca na kwotę 642 333 EUR. Odmówił odliczenia zobowiązań z tytułu zachowku jako długów spadkowych, argumentując, że z § 10 ust. 6 zdanie drugie ErbStG nie wynika, iż nie były one gospodarczo związane z poszczególnymi składnikami majątkowymi należącymi do spadku. Ponadto przy obliczaniu podatku od spadków zamiast kwoty wolnej od podatku w wysokości 400 000 EUR przewidzianej generalnie dla dzieci spadkodawcy zgodnie z § 16 ust. 1 pkt 2 ErbStG, urząd ten, powołując się na § 16 ust. 2 ErbStG, uwzględnił jedynie kwotę wolną od podatku w wysokości 171 489 EUR, pomniejszoną o kwotę częściową w wysokości 228 511 EUR.

23. W swojej skardze wniesionej do sądu odsyłającego skarżąca wnosi o obniżenie do kwoty 227 181 EUR podatku od spadków, do którego zapłaty jest zobowiązana. Podnosi, że przysługuje jej pełna kwota wolna od podatku w wysokości 400 000 EUR przewidziana w § 16 ust. 1 pkt 2 ErbStG, ponieważ ust. 2 tego postanowienia jest sprzeczny z prawem Unii. Uważa ponadto, że to samo dotyczy odmowy odliczenia jako długów spadkowych co najmniej części kwot, które musi zapłacić tytułem zachowku, a którą wyliczyła.

24. Sąd odsyłający podnosi, że wobec tego, iż w momencie śmierci spadkodawcy ani on, ani skarżąca nie mieli miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu w Niemczech, podatkowi podlega jedynie majątek nieruchomy położony na terytorium kraju.

25. W niniejszym przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego sąd odsyłający wyraża wątpliwość co do tego, czy § 16 ust. 2 oraz § 10 ust. 6 zdanie drugie ErbStG są zgodne z art. 63 ust. 1 i art. 65 TFUE, których wykładni dokonał Trybunał.

26. W pierwszej kolejności sąd wskazuje, że § 16 ust. 2 został wprowadzony przez niemieckiego ustawodawcę w następstwie wyroku z dnia 8 czerwca 2016 r., Hünnebeck [7]. Przypomina, że w wyrokach z dnia 17 października 2013 r., Welte [8], oraz z dnia 4 września 2014 r., Komisja/Niemcy [9], Trybunał orzekł w stosunku do uprzednich wersji § 16 ust. 2, z jednej strony, że mniej korzystne traktowanie nabywcy w drodze spadkobrania z powodu kwoty wolnej od podatku ograniczonej do 2000 EUR w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego nie może być uzasadnione koniecznością zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego. Z drugiej strony Trybunał ocenił, że nie istnieje żaden argument uzasadniający odmienne traktowanie nabywców w drodze spadkobrania ze względu na nieograniczony bądź ograniczony obowiązek podatkowy związany z ich miejscem zamieszkania lub zwykłego pobytu.

27. W drugiej kolejności sąd odsyłający stawia pytanie o odmienne traktowanie osób, które są rezydentami w Niemczech i tych, które nimi nie są, wynikające z § 10 ust. 6 zdanie drugie ErbStG. Wskazuje, że wskutek tego przepisu skarżąca nie może odliczyć od nabycia w drodze spadkobrania jako długów spadkowych wartości jej zobowiązań związanych z zachowkiem na rzecz małżonki i syna spadkodawcy.

28. Ponadto, zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) [10], warunek istnienia związku gospodarczego przewidzianego w § 10 ust. 6 ErbStG dla celów obliczenia długów i obciążeń nie jest spełniony w odniesieniu do zachowku. W niniejszej sprawie takie rozwiązanie mogłoby mieć zastosowanie w odniesieniu do należnego zachowku przy zastosowaniu prawa austriackiego. W tym względzie sąd odsyłający przypomina orzecznictwo Trybunału odnoszące się w szczególności do zakazu odmiennego traktowania w zakresie spadkobrania, osób będących i niebędących rezydentami, przez przepisy dotyczące ograniczonej możliwości odliczenia zobowiązań [11].

29. W tym stanie rzeczy Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 63 ust. 1 i art. 65 [TFUE] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego dotyczącego pobierania podatku od spadków, które w odniesieniu do obliczania tego podatku przewiduje, że jeżeli w chwili śmierci spadkodawcy zarówno spadkodawca jak i spadkobierca mieli miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w innym państwie członkowskim, to kwota wolna odliczana od podstawy opodatkowania w przypadku nabycia nieruchomości położonych na terytorium kraju jest niższa od kwoty wolnej, która miałaby zastosowanie, gdyby co najmniej jedna z tych osób miała w tym czasie miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w tym pierwszym państwie członkowskim?

7 C-479/14, zwany dalej „wyrokiem Hünnebeck”, EU:C:2016:412.

8 C-181/12, zwany dalej „wyrokiem Welte”, EU:C:2013:662, pkt 61. Sąd odsyłający odnosi się również do opinii rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, pkt 84 i n.).

9 C-211/13, niepublikowany, EU:C:2014:2148, pkt 49 i n.

10 Sąd odsyłający odwołuje się do wyroku z dnia 22 lipca 2015 r., nr II R 12/14.

11 Sąd odsyłający przytacza: wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r., Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, pkt 76), wyrok z dnia 11 września 2008 r., Eckelkamp i in. (C-11/07, zwany dalej „wyrokiem Eckelkamp i in.”, EU:C:2008:489, pkt 46) oraz wyrok z dnia 11 września 2008 r., Arens-Sikken (C-43/07, zwany dalej „wyrokiem Arens-Sikken”, EU:C:2008:490, pkt 38).

2) Czy art. 63 ust. 1 i art. 65 [TFUE] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu państwa członkowskiego dotyczącemu pobierania podatku od spadków, które w odniesieniu do obliczania tego podatku przewiduje, że w przypadku nabycia nieruchomości położonych na terytorium danego kraju, zobowiązania z tytułu zachowku nie podlegają odliczeniu, jeżeli w chwili śmierci spadkodawcy zarówno spadkodawca, jak i spadkobierca mieli miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w innym państwie członkowskim, podczas gdy zobowiązania te podlegałyby w pełni odliczeniu od wartości nabycia w drodze dziedziczenia, gdyby w chwili śmierci spadkodawcy albo spadkodawca, albo spadkobierca mieli miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w tym pierwszym państwie członkowskim?".

30. Rządy niemiecki i hiszpański, jak również Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Te same podmioty, podobnie jak skarżąca, przedstawiły uwagi ustne podczas rozprawy w dniu 9 czerwca 2021 r.

IV. Analiza

31. Do Trybunału zwrócono się z pytaniem o zgodność z art. 63 ust. 1 oraz art. 65 TFUE określonych przepisów prawa niemieckiego dotyczących podatku od spadków związanych z wpływem, jaki ma brak statusu rezydenta w Niemczech po stronie spadkodawcy i jego spadkobiercy [12] na wysokość osobistej kwoty wolnej podatku, na którą ten ostatni może się powołać oraz na możliwość odliczenia od podatku długów spadkowych należnych z tytułu zachowku.

32. Z informacji przekazanych Trybunałowi wynika, że w niemieckim prawie podatkowym, w przypadku nabycia w drodze spadkobrania [13], obowiązek podatkowy rozciąga się na całość nabywanych dóbr, niezależnie od tego, w jakim kraju się one znajdują, o ile co najmniej spadkodawca lub spadkobierca ma miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w Niemczech [14]. Jest to przypadek nieograniczonego obowiązku podatkowego [15].

33. Jeśli ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mają miejsca zamieszkania ani miejsca zwykłego pobytu w Niemczech [16], obowiązek podatkowy dotyczy składników majątkowych znajdujących się w kraju, w szczególności nieruchomości. Jest to przypadek ograniczonego obowiązku podatkowego [17].

12 W niniejszej opinii słowo „spadkobierca" jest rozumiane sensu largo i obejmuje zarówno osobę wzbogaconą w drodze spadku, jak i mającą do spadku prawo.

13 Zobacz pkt 6 niniejszej opinii.

14 Celem redakcyjnego uproszczenia, dla opisania tej sytuacji stosowane jest słowo „rezydenci". W przedmiocie szerokiej koncepcji bycia rezydentem podatkowym w prawie niemieckim, zob. M. Weiss, „The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act", European taxation, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, vol. 56, s. 444–450, w szczególności pkt 2.1.2, s. 445.

15 Zobacz pkt 7 niniejszej opinii. W przedmiocie takiego samego sposobu opodatkowania w niektórych państwach członkowskich, zob. N. Weber-Frisch oraz R. Duquennois-Djoua, op.cit., w szczególności tabele nr 3 i 4, s. 416.

16 Dla redakcyjnego uproszczenia, dla opisania tej sytuacji stosowane jest słowo „nierezydenci".

17 Zobacz pkt 7 oraz 12 niniejszej opinii. Tym samym inne dobra, takie jak gotówka czy depozyty bankowe, nie są opodatkowane, mimo że znajdują się w Niemczech.

34. Za przysporzenie podlegające opodatkowaniu (lub podstawę opodatkowania) uznaje się całość dziedziczonego majątku [18], którego składnikiem są długi spadkowe podlegające odliczeniu [19], przy uwzględnieniu kwot wolnych od podatku [20]. System tych zwolnień i odliczeń jest różny w zależności od tego, czy warunek bycia rezydentem w Niemczech jest spełniony co najmniej przez spadkodawcę lub spadkobiercę, czy też nie.

35. Powyższe nie odnosi się do obciążenia podatkowego. Jest ono określone zgodnie ze stopniem pokrewieństwa pomiędzy spadkodawcą i spadkobiercą, który determinuje grupę podatkową [21], od której zależy stawka podatkowa stosowana do kwoty stanowiącej podstawę opodatkowania [22].

36. W związku z tym, że sąd odsyłający zadaje pytanie o odmienne traktowanie osób będących i niebędących rezydentami w zakresie opodatkowania, co może stanowić ograniczenie w przepływie kapitału, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału dziedziczenie, które polega na przejściu na jedną lub więcej osób majątku po osobie zmarłej, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, z wyjątkiem przypadków, w których występowanie jego istotnych elementów ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego [23].

37. W niniejszej sprawie jest bezsporne, że przedmiotowa sytuacja w postępowaniu głównym wchodzi w zakres zastosowania art. 63 ust. 1 TFUE.

A. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego.

38. Poprzez swoje pierwsze pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 63 ust. 1 oraz art. 65 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego w zakresie podatku od spadków, które przewiduje, w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego, osobistą kwotę wolną od podatku wyliczaną proporcjonalnie do tego, jaką część całego przysporzenia majątkowego stanowi majątek podlegający podatkowi od spadków w tym państwie członkowskim, podczas gdy taka kwota wolna od podatku nie jest pomniejszana w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego dotyczącego takiego majątku, co ma miejsce wtedy, gdy co najmniej spadkodawca lub spadkobierca był rezydentem danego państwa członkowskiego w momencie śmierci spadkodawcy.

18 W zakresie wyłączeń zob. M. Weiss, op.cit., w szczególności pkt 2.2, s. 445, w którym przypomniane są zwłaszcza warunki, w których przeniesienie domu rodzinnego jest całkowicie zwolnione z podatku. W związku z przykładem przytoczonym podczas rozprawy zob. także pkt 59 niniejszej opinii.

19 Zobacz pkt 9 niniejszej opinii.

20 Zobacz pkt 11 niniejszej opinii.

21 Zobacz pkt 10 niniejszej opinii.

22 Zobacz § 19 ust. 1 ErbStG. Przepis ten jest dostępny na stronie internetowej: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html Zobacz, w zakresie szczegółów dotyczących ustalania stawki podatkowej, M. Weiss, op.cit., w szczególności pkt 2.2, s. 445 i 446. W tym przypadku, jeśli chodzi o spadkobiercę należącego do grupy podatkowej I (dziecko), stawka podatkowa waha się w granicach od 7% do 30%. Zobacz również, odnośnie do stałości stawki, która jest stosowana także do małżonka, wyrok Welte (pkt 5). Stawki podatkowe są takie same, niezależnie od tego czy spadkobierca jest rezydentem czy nie.

23 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Feilen (C-123/15, zwany dalej „wyrokiem Feilen", EU:C:2016:496, pkt 16 i przytoczone orzecznictwo).

39. Ponadto, jak słusznie przypomina sąd odsyłający, Trybunał wypowiedział się już w zakresie zgodności ze swobodą przepływu kapitału niemieckich przepisów podatkowych, które przewidywały dla osób niebędących rezydentami, podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, kwotę wolną od podatku niższą od tej, z której może skorzystać spadkobierca w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego [24].

40. Precedensowy charakter wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie wynika z faktu, że jego przedmiotem jest regulacja mająca zastosowanie do spadków, dla których zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego miało miejsce po dniu 24 czerwca 2017 r. [25], zgodnie z którą w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego kwota wolna od podatku jest proporcjonalna do tego, jaką część majątku spadkowego stanowią nieruchomości położone w Niemczech [26].

41. Przypominam, że w niniejszej sprawie spór dotyczy przyznania kwoty wolnej od podatku o wartości ok. 43% kwoty przewidzianej w § 16 ErbStG, a mianowicie 171 489 EUR zamiast 400 000 EUR, która to wartość procentowa odpowiada części spadku, jaką stanowi majątek nieruchomy położony w Niemczech odziedziczony przez spadkobierczynię będącą rezydentem w Austrii, w następstwie śmierci jej ojca, który również był rezydentem w tym państwie członkowskim [27].

42. Należy zatem zbadać, tak jak podnosi Komisja w opozycji do rządu niemieckiego, czy przedmiotowe uregulowanie krajowe, które przewiduje kwotę wolną od podatku nie ryczałtową, jak to miało miejsce w przypadku wcześniejszych spraw, a obliczaną zgodnie z podstawą opodatkowania, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE [28].

1. W przedmiocie istnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE

43. W wyroku Welte Trybunał uznał, że rozpatrywane uregulowanie krajowe stanowiło ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału [29], ponieważ uzależniając zastosowanie kwoty wolnej od podatku w postaci odliczanej od podstawy opodatkowania danej nieruchomości od

[24] Zobacz wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner (C-510/08, zwany dalej „wyrokiem Mattner", EU:C:2010:216) oraz wyroki Welte i Hünnebeck. W sprawie, która legła u podstaw wyroku Mattner, tak jak w sprawach, które były przedmiotem wyroków Welte i Hünnebeck, wysokość kwoty wolnej od podatku stałej w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego była znacząco niższa od tej przewidzianej w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego (w pierwszej ze spraw: 1100 EUR zamiast 205 000 EUR, a w dwóch kolejnych: 2000 EUR zamiast 400 000 EUR lub 500 000 EUR). Wyrok Hünnebeck odnosi się do mechanizmu szczególnego opodatkowania (zob. pkt 51 niniejszej opinii). W pkt 24–26 tego wyroku Trybunał analizował nowelizację przedmiotowej regulacji wprowadzoną w następstwie wyroku Mattner oraz wyroku z dnia 4 września 2014 r. Komisja/Niemcy (C-211/13, niepublikowany, EU:C:2014:2148). Zobacz także, celem syntetycznego przypomnienia orzecznictwa Trybunału w omawianej materii, I.J.F.A. van Vijfeijken, „One Inheritance, One Tax", EC Tax Review, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, vol. 26, s. 214–219, w szczególności s. 215.

[25] Zobacz § 37 ust. 14 ErbStG.

[26] W sprawie, która dała początek wyrokowi Welte, sąd odsyłający stwierdził w pkt 16 swojego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, co następuje: „obniżenie kwoty wolnej od podatku do 2000 EUR jedynie na podstawie § 16 ust. 2 ErbStG wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia równego traktowania z osobami będącymi rezydentami. W niniejszej sprawie wyceniona na kwotę 329 200 EUR wartość gruntu położonego w Düsseldorfie, który jako jedyny został opodatkowany, odpowiada w każdym razie 62% wartości całego spadku w wysokości 532 397,76 EUR. Powstaje zatem pytanie, czy okoliczność, że około 38% wartości spadku nie zostało opodatkowane, może służyć za uzasadnienie przyznania jedynie kwoty wolnej od podatku w wysokości 2000 EUR zamiast kwoty wolnej od podatku w wysokości 500 000 EUR".

[27] Zobacz pkt 22 niniejszej opinii.

[28] Zobacz wyrok Fellen (pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

[29] Zobacz wyrok Welte (pkt 26).

miejsca zamieszkania spadkodawcy lub zapisobiorcy w chwili śmierci, prowadziło do tego, że obejmujące takie dobro dziedziczenie pomiędzy nierezydentami podlega *większemu obciążeniu podatkowemu* niż dziedziczenie, w którym uczestniczy przynajmniej jeden rezydent, a zatem skutkuje ono zmniejszeniem wartości rzeczonego spadku [30].

44. Doprecyzowując, w sprawie Yvona Welte, będącego spadkobiercą swojej zmarłej małżonki, skorzystał on w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego z kwoty wolnej od podatku od spadków o wartości jedynie 2000 EUR. Tymczasem, gdyby spadkodawca lub on sam byli rezydentami w Niemczech w momencie śmierci spadkodawcy, Y. Weltemu przysługiwałaby kwota wolna od podatku o wartości 500 000 EUR. Nie zapłaciłby zatem żadnego podatku [31].

45. Trybunał stwierdził, że ta regulacja krajowa przewidywała, iż kwota wolna od podatku podlegająca odliczeniu od podstawy opodatkowania jest *niższa* od tej, która miałaby zastosowanie, gdyby spadkodawca lub spadkobierca byli rezydentami na terytorium niemieckim w momencie śmierci spadkodawcy [32].

46. Trybunał wypowiedział się, odnosząc się do trzech wyroków, które wydał między 2008 i 2011 rokiem, dotyczących przypadków, w których na osoby niebędące rezydentami nałożono większe obciążenie podatkowe niż to mające zastosowanie do rezydentów, w ten sposób, że wartość spadku obejmującego majątek stanowiący podstawę opodatkowania była mniejsza niż miałoby to miejsce u rezydentów [33].

47. W pierwszym z przytoczonych wyroków, a mianowicie wyroku Eckelkamp i in., wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczył przepisów krajowych, które przewidywały obciążenie spadku obejmującego nieruchomość położoną na terytorium Belgii podatkiem od przeniesienia własności w wymiarze wyższym od podatku od spadków, który byłby należny w przypadku, gdyby spadkodawca w chwili śmierci był rezydentem w tym państwie członkowskim [34]. W tej sytuacji, podatek od przeniesienia własności przez spadkodawczynię dotyczył całego jej majątku znajdującego się w Belgii, *pomimo że jej dług w stosunku do jednego ze spadkobierców obciążający przedmiotowy majątek mógł być odliczony* z tego względu, iż w momencie śmierci nie była ona rezydentką w Belgii [35].

48. W drugim z wyroków przywołanych w wyroku Welte, a mianowicie wyroku Mattner, spór dotyczył regulacji niemieckiej poprzedzającej tę, której dotyczy niniejsze postępowanie główne. Przewidywała ona, że *kwota wolna od podatku podlegająca odliczeniu od podstawy opodatkowania jest niższa*, jeśli darczyńca oraz obdarowany są rezydentami w innym państwie członkowskim od tej, która miałaby zastosowanie, gdyby jeden z nich był rezydentem na terytorium niemieckim [36].

30 Zobacz wyrok Welte (pkt 25).

31 Zobacz wyrok Welte (pkt 12) oraz przypis 26 niniejszej opinii.

32 Zobacz wyrok Welte (pkt 24).

33 Zobacz wyrok Welte (pkt 25).

34 Zobacz wyrok Eckelkamp i in. (pkt 45, 46). W pkt 8 tego wyroku przytoczono art. 18 kodeksu podatków spadkowych Regionu Flandrii, odnoszący się do nierezydentów o następującym brzmieniu: „Podatek od przeniesienia własności majątku mortis causa nalicza się od całego majątku nieruchomego położonego na terytorium Belgii i należącego do spadkodawcy, bez odliczenia ciążących na nim długów i zobowiązań".

35 Zobacz wyrok Eckelkamp i in. (pkt 17). Trybunał stwierdził w pkt 61 tego wyroku, że obliczanie podatku od spadków i podatku od przeniesienia własności z tytułu dziedziczenia jest bezpośrednio związane z wartością nieruchomości.

36 Zobacz wyrok Mattner (pkt 27 i 28, w których Trybunał odnosi się, przez analogię, do pkt 45 i 46 wyroku Eckelkamp i in.). Zobacz, w odniesieniu do przedmiotowego uregulowania, przypis 24 niniejszej opinii. Zobacz również wyrok z dnia 4 września 2014 r., Komisja/Niemcy (C-211/13, niepublikowany, EU:C:2014:2148, pkt 40, 43).

49. Trzecim wyrokiem, do którego odniósł się Trybunał w wyroku Welte jest wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Missionswerk Werner Heukelbach [37]. Orzeczenie to dotyczy przepisów krajowych, które przewidywały możliwość opodatkowania obniżoną stawką podatku spadkowego jedynie dla podmiotów niemających celu zarobkowego, których siedziba operacyjna znajduje się w Belgii lub w państwie członkowskim, w którym spadkodawca, w chwili śmierci lub w okresie wcześniejszym, rzeczywiście zamieszkiwał lub pracował [38].

50. W tych wcześniejszych wyrokach istnienie lub ograniczenie korzyści podatkowej wynikającej z możliwości odliczenia długów, kwoty wolnej od podatku lub obniżonej stawki podatkowej zależało bezpośrednio od warunku bycia rezydentem w państwie członkowskim ustanawiającym podatek od spadków. Tym samym, w przypadku, gdy wartość spadku była taka sama dla osób będących i niebędących rezydentami, podstawa opodatkowania była w sposób oczywisty inna, co odpowiednio zmniejszało przysporzenie majątkowe po stronie nierezydentów i w ocenie Trybunału mogło zniechęcać do inwestycji w danym państwie członkowskim [39].

51. Podnoszę ponadto, że wyroki Hünnebeck oraz Feilen, wydane w 2016 r. - po wyroku Welte, oparte są na tej samej logice. W pierwszym z nich Trybunał orzekł, że „okoliczność przyjęcia dłuższego okresu sumowania w wypadku darowizn między nierezydentami aniżeli w wypadku darowizn, których stroną jest przynajmniej jeden rezydent może prowadzić, w zależności od przypadku, do tego, iż kwota wolna od podatku odnosić się będzie, w wypadku pierwszej kategorii darowizn, do podstawy opodatkowania wyższej aniżeli w wypadku drugiej kategorii i że w konsekwencji ta pierwsza kategoria darowizn podlegać będzie podatkowi od darowizn wyższemu niż podatek wymagany w wypadku drugiej kategorii darowizn. Mechanizm taki skutkuje ograniczeniem przepływu kapitału, gdyż może zmniejszać wartość darowizny obejmującej tę nieruchomość” [40].

52. W wyroku Feilen Trybunał podkreślił, że „uregulowanie to uzależnia […] skorzystanie z obniżenia podatku od spadków od miejsca położenia majątku objętego spadkiem podczas wcześniejszego dziedziczenia i od miejsca zamieszkania spadkodawcy lub nabywcy podczas tego wcześniejszego dziedziczenia. Konsekwencją tego uregulowania jest to, że spadek obejmujący majątek znajdujący się w innym państwie członkowskim podczas wcześniejszego dziedziczenia, w ramach którego żaden z podmiotów nie miał miejsca zamieszkania w Niemczech, podlega wyższemu opodatkowaniu podatkiem od spadków niż w przypadku pobrania tego podatku od spadku obejmującego jedynie majątek, który znajdował się w innym państwie członkowskim podczas wcześniejszego dziedziczenia, w ramach którego przynajmniej jeden z podmiotów miał miejsce zamieszkania w Niemczech” [41].

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Zobacz wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, pkt 23).

39 W tym zakresie można jednakże wywieść z odmiennych okoliczności faktycznych sporów, w ramach których zostały skierowane do Trybunału wnioski o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym, że nie wydaje się, iż spadkodawcy podejmując decyzje co do przekazania składników majątkowych brali pod uwagę podatek od spadków.

40 Wyrok Hünnebeck (pkt 45). W pkt 41 tego wyroku Trybunał wskazał, że „mechanizm opodatkowania wprowadzony przez przyjęcie § 2 ust. 3 EsrbStG umożliwiający nabywcy w ramach umowy darowizny pomiędzy nierezydentami korzystanie z podwyższonej kwoty wolnej od podatku przewidzianej w wypadku darowizn, których stroną jest przynajmniej jeden rezydent, jest stosowany fakultatywnie i […] że wykonanie tej możliwości przez nabywcę niebędącego rezydentem powoduje zsumowanie dla celów obliczania podatku należnego tytułem darowizny, wszystkich darowizn otrzymanych przez tego obdarowanego od tej samej osoby w okresie dziesięciu lat poprzedzających tę darowiznę i dziesięciu lat następujących po niej, podczas gdy w wypadku darowizn, których stroną jest przynajmniej jeden rezydent sumowane są jedynie darowizny dokonane w okresie dziesięciu lat”. Zobacz również przypis 24 niniejszej opinii.

41 Wyrok Feilen (pkt 21).

53. Skoro regulacja rozpatrywana w wyrokach Mattner i Welte została zmieniona i przewiduje, w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego, że wysokość kwoty wolnej od podatku zależy od wartości majątku krajowego podlegającego podatkowi od spadków, czy analiza dokonana przez Trybunał w tych dwóch orzeczeniach może zostać zastosowana w niniejszej sprawie?

54. Nie sądzę. Po pierwsze, zauważam, że, w przeciwieństwie do spraw, które legły u podstaw w szczególności wyroków Welte oraz Feilen [42], w niniejszej sprawie sąd odsyłający nie przedstawił Trybunałowi elementów pozwalających na stwierdzenie, że wartość spadku jest tu mniejsza niż w przypadku spadku, którego spadkodawca lub spadkobierca byli rezydentami w Niemczech.

55. Po drugie, moim zdaniem należy wziąć pod uwagę fakt, że przedmiotowa regulacja nie przewiduje już stałej kwoty wolnej od podatku wyraźnie niższej dla nierezydentów w porównaniu z rezydentami, z której wynikałaby jasna różnica w obciążeniu podatkowym w większości przeniesień w drodze dziedziczenia [43]. W związku z powyższym, nie można już z samego brzmienia § 16 ErbStG wywodzić istnienia odmiennego traktowania pomiędzy rezydentami i nierezydentami, z wyjątkiem ograniczenia się do stwierdzenia, że wysokość kwoty wolnej od podatku przyznawanej w zależności od stopnia pokrewieństwa w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego jest niezmienna i nie jest ustalona w zakresie majątku położonego wyłącznie w Niemczech lub że spadkobierca nierezydent dziedziczący po spadkodawcy nierezydencie nie może nigdy skorzystać z kwoty wolnej od podatku o wartości identycznej do tej, która przysługiwałaby, gdyby co najmniej jedno z nich (spadkodawca lub spadkobierca) było rezydentem, niezależnie od tego, gdzie znajdują się pozostałe składniki spadku.

56. Zmiana § 16 ErbStG uzasadnia w mojej ocenie badanie, jaka jest ostateczna różnica w opodatkowaniu mogąca wyniknąć z tej regulacji, na którą składa się całokształt jej elementów, przy zastosowaniu podejścia ekonomicznego [44], zgodnego z celem realizowanym przez ustawodawcę krajowego, którym jest zwolnienie z podatku od spadków całości lub części masy spadkowej podlegającej niemieckiemu władztwu podatkowemu, w zależności od jej wartości [45].

57. Innymi słowy, przy zastosowaniu przypomnianych przeze mnie kryteriów przyjętych w wyroku Welte [46], należy sprawdzić w niniejszej sprawie w sposób konkretny, czy ze względu na metodę obliczania osobistej kwoty wolnej od podatku w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego obciążenie fiskalne nie jest identyczne do ponoszonego w podobnych sytuacjach [47].

58. W tym zakresie strony prezentują odmienne punkty widzenia. Komisja, która oceniła w swoich bardzo ogólnych uwagach na piśmie, że „na pierwszy rzut oka fakt przyznania kwoty wolnej od podatku wyliczanej w sposób proporcjonalny spadkobiercom niebędącym rezydentami

42 Zobacz wyroki Welte (pkt 12) i Feilen (pkt 21 in fine).

43 Zobacz przypis 24 niniejszej opinii.

44 Zobacz podobnie opinię rzecznika generalnego G. Hogana w sprawie Autoridade Tributária e Aduaneira (podatek od zysków kapitałowych z nieruchomości) (C-388/19, EU:C:2020:940, pkt 31, 54, 74), jak również w sprawach połączonych UBS Real Estate (C-478/19 oraz C-479/19, EU:C:2021:148, pkt 63), dotyczących opłat za wpis do księgi wieczystej i do rejestru gruntów.

45 Zobacz, celem podsumowania zmian w opodatkowaniu w państwach członkowskich na korzyść przeniesień własności wewnątrz rodziny, N. Weber-Frisch i R. Duquennois-Djoua, op.cit., w szczególności pkt 1.1.3, s. 413. Zobacz również, w zakresie uzasadnień różnych podejść państw członkowskich w kwestii międzypokoleniowych przeniesień własności, E.J. Navez, „La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques", La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé, op.cit., s. 50–72, w szczególności s. 59.

46 Zobacz pkt 43 niniejszej opinii, a zwłaszcza, dla precyzyjnego obrazu sytuacji, wyrok Welte (pkt 54).

47 Zobacz analogicznie wnioski Trybunału w wyroku Arens-Sikken (pkt 34, 35).

stanowi […] ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, co do zasady zabronione przez art. 63 TFUE", przyłączyła się podczas rozprawy do wniosków wyprowadzonych z przykładów, które skarżąca zaprezentowała ustnie.

59. Ta ostatnia przedstawiła następujący przypadek: podatnik podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu ze względu na to, że ma miejsce zamieszkania w Niemczech, zapisuje kamienicę położoną w Niemczech o wartości 400 000 EUR oraz dom do użytku osobistego położony w Niemczech o wartości 500 000 EUR swojej córce, która kontynuuje zamieszkanie tamże. Wartość przysporzenia spadkowego wynosi więc 900 000 EUR. Zgodnie z niemieckim prawem spadkowym dom jednorodzinny jest zwolniony z podatku do wartości 500 000 EUR. Do podstawy opodatkowania, która pozostała, o wartości 400 000 EUR, ma zastosowanie kwota wolna od podatku w wysokości 400 000 EUR, przysługująca córce spadkodawcy. Nie zapłaci ona zatem żadnego podatku. Skarżąca porównała tę sytuację z sytuacją podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który jest rezydentem w Niderlandach. Zapisał on swojej córce będącej rezydentką w Niderlandach kamienicę o wartości 400 000 EUR, położoną w Niemczech oraz dom rodzinny, w którym zamieszkuje, położony w Niderlandach, o wartości 500 000 EUR. Wartość spadku wynosi zatem łącznie 900 000 EUR. Majątek znajdujący się za granicą nie podlega opodatkowaniu, a zatem podstawa opodatkowania wynosi 400 000 EUR i jest równa wartości kamienicy położonej w Niemczech. W niniejszym przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego osobista kwota wolna od podatku ulega zmniejszeniu z 400 000 EUR, proporcjonalnie do wartości spadku. Podstawa opodatkowania po uwzględnieniu kwoty wolnej od podatku wynosi 222 223 EUR. Podatek od spadku wynosi 11%[48], a zatem kwota podatku należnego w Niemczech wynosi 24 444 EUR.

60. Mam wątpliwości co do trafności wniosku wyprowadzonego z tego porównania, który według skarżącej jest następujący: przy takiej samej wartości majątku spadkowego i takim samym stopniu pokrewieństwa, a zatem w okolicznościach niewykazujących obiektywnych różnic, powyższe prowadzi do tego, że w przedstawionych sytuacjach w Niemczech państwo w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego pobiera 24 444 EUR podatku od spadków więcej niż w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego.

61. Należy bowiem zwrócić uwagę na różnice co do sytuacji drugiej nieruchomości wchodzącej w skład spadku oraz co do opodatkowania wynikającego z faktu zwolnienia przysługującego spadkobiercy podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu[49].

62. Przekonały mnie natomiast obliczenia arytmetyczne przedstawione przez rząd niemiecki, które nie zostały zakwestionowane podczas rozprawy, przedstawione w pkt 54–59 jego uwag na piśmie:

„54. Tytułem przykładu można przywołać sytuację, w której spadkobranie wygląda następująco: majątek podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu wynosi 430 000 EUR, a majątek położony za granicą, niepodlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu wynosi 570 000 EUR – całość przysporzenia majątkowego wynosi zatem 1 000 000 EUR.

[48] Zobacz przypis 22 niniejszej opinii.

[49] W tej kwestii rząd niemiecki w czasie rozprawy podniósł, że omawiane sytuacje nie są porównywalne oraz że w sytuacji wskazanej w pkt 54 wyroku Welte przedmiotowa regulacja skutkowałaby skorzystaniem z równoważnej kwoty wolnej od podatku. Zobacz również pkt 65 niniejszej opinii.

55. Zgodnie z § 16 ust. 2 ErbStG, osobista kwota wolna od podatku (400 000 EUR), przewidziana w § 16 ust. 1 tej samej ustawy, zostaje zmniejszona proporcjonalnie do części majątku niepodlegającego opodatkowaniu w Niemczech (570 000 EUR w stosunku do 1 000 000 EUR), a zatem o 228 000 EUR (57%). Kwota wolna od podatku wynosi zatem 172 000 EUR [50] (400 000 EUR - 228 000 EUR). Wartość przysporzenia podlegająca podatkowi, przed odjęciem długów spadkowych, wynosi zatem 258 000 EUR (430 000 EUR - 172 000 EUR). A zatem wartość majątku podlegająca opodatkowaniu to 60% przysporzenia majątkowego, podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie niemieckiego podatku od spadków (258 000 EUR w stosunku do 430 000 EUR). Innymi słowy […] podstawa opodatkowania (tymczasowa – przed odjęciem długów spadkowych) ma wartość 60% majątku podlegającego opodatkowaniu.

56. Jeśli natomiast weźmiemy pod uwagę niepomniejszoną kwotę wolną od podatku, przysporzenie majątkowe podlegające opodatkowaniu wynosiłoby 30 000 EUR (430 000 EUR minus 400 000 EUR). Stosunek przysporzenia podlegającego opodatkowaniu do całości przeniesionego majątku, podlegającego częściowemu obowiązkowi podatkowemu w ramach niemieckiego podatku od spadków, wynosiłby 6,97% (30 000 EUR w stosunku do 430 000 EUR); majątek podlegający opodatkowaniu zostałby zatem obciążony maksymalnie w 6,97%. W stosunku do całości przysporzenia majątkowego o wartości 1 000 000 EUR stosunek majątku podlegającego opodatkowaniu i całości majątku wynosiłby 3% (30 000 EUR w stosunku do 1 000 000 EUR).

57. W porównaniu z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym sytuacja byłaby znacząco korzystniejsza. Otóż gdyby przysporzenie podlegało nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, należałoby wziąć pod uwagę całokształt przeniesionych dóbr, a więc także majątek znajdujący się za granicą. Przysporzenie podlegające opodatkowaniu wynosiłoby więc, przed odjęciem długów spadkowych, 600 000 EUR (1 000 000 EUR - 400 000 EUR). Stosunek przysporzenia podlegającego podatkowi w stosunku do całości majątku wynosiłby 60% (600 000 EUR w stosunku do 1 000 000 EUR).

58. Proporcjonalne zmniejszenie kwoty wolnej od podatku prowadzi tym samym do tego, że majątek podlegający opodatkowaniu zostaje ograniczony do podstawy opodatkowania mnożonej przez tę samą stawkę i tym samym zostaje obciążony w taki sam sposób, co w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego.

59. Brak mniej korzystnego traktowania jest równie oczywisty, jeśli porównać obciążenie podatkowe skarżącej w niniejszym postępowaniu, wyliczone na podstawie wartości, które zostały jej wskazane bez brania pod uwagę innych okoliczności (a mianowicie 911 715 EUR) [51] z obciążeniem fiskalnym spadkobiercy podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w przypadku przysporzenia takiego samego majątku […] w takich samych okolicznościach, tj. 2 126 575 EUR [52]. Zarówno w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego przy wartości majątku krajowego w wysokości 4 970 000 EUR, jak i w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego przy wartości majątku całkowitego w wysokości 11 592 598 EUR, efektywna stawka podatkowa wynosi 18,34%”.

[50] Odpowiada to 43% kwoty wolnej od podatku o wartości 400 000 EUR.

[51] Obciążenie podatkowe zostało obliczone na podstawie całego przysporzenia majątkowego, które zostało podane przez skarżącą i wskazane w postanowieniu sądu odsyłającego […].

[52] Jeśli wziąć pod uwagę całe przysporzenie majątkowe o wartości 11 592 598 EUR, pomniejszone o 400 000 EUR, otrzymujemy, zgodnie z obowiązującymi zasadami zaokrąglania, przysporzenie podlegające podatkowi o wartości 11 192 500 EUR, a tym samym w rzeczywistości stawkę podatkową mającą zastosowanie zgodnie z § 19 ust. 1 ErbStG w wysokości 23% lub wyższą. Dla lepszego porównania, tu również zastosowano stawkę opodatkowania 19%.

63. Podnoszę ponadto, że brzmienie nowelizacji przepisów krajowych, w mocy od dnia 24 czerwca 2017 r.[53], powinno zostać ocenione w świetle uzasadnienia wyroku Trybunału odnoszącego się do porównywalności sytuacji opisanych w pkt 50–53 wyroku Welte[54]. Trybunał wskazał, że *okoliczność, iż podstawa opodatkowania* spadku odziedziczonego przez spadkobiercę nierezydenta, jeśli podlega on ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w ramach podatku od spadków w Niemczech, jest co do zasady *niższa od podstawy opodatkowania dla spadkobiercy* rezydenta lub nierezydenta, który podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym kraju, nie może podważyć twierdzenia o braku wpływu bycia rezydentem na grupę i stawkę podatkową, *ponieważ kwota wolna od podatku odliczana od podstawy opodatkowania przewidziana przez rozpatrywane przepisy nie różni się w żaden sposób w zależności od kwoty podstawy opodatkowania spadku*, lecz pozostaje taka sama, niezależnie od tego, jaka jest ta ostatnia kwota.

64. Trybunał stwierdził w pkt 55 wyroku Welte, że kwota wolna od podatku nie jest ustalana w zależności od wysokości podstawy opodatkowania, ale jest przyznawana spadkobiercy jako podatnikowi, co prowadzi do wniosku o braku różnicy w zakresie kwoty wolnej od podatku między położeniem spadkobiercy rezydenta i nierezydenta.

65. To uzasadnienie jest podobne, co sugeruje również sąd odsyłający, do oceny rzecznika generalnego P. Mengozziego w jego opinii w sprawie Welte[55] przy założeniu, że Y. Welte mógłby skorzystać z pełnej kwoty wolnej od podatku, nawet jeśli część odziedziczonego przez niego spadku opodatkowana w Niemczech nie odpowiadała – w odróżnieniu, ogólnie rzecz biorąc, od czysto wewnętrznych sytuacji podatników o nieograniczonym obowiązku podatkowym – ogólnej wartości spadku. Rzecznik odniósł się do tej kwestii w słowach: „[m]oim zdaniem na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. Sytuacja Y. Weltego nie wydaje mi się znacząco różna od sytuacji rezydenta niemieckiego, któremu przysługuje otwarty w Niemczech spadek po małżonku w chwili śmierci również będącym rezydentem niemieckim, *gdy na spadek ten składa się wyłącznie pojedyncza nieruchomość* [56]. Tymczasem, przy wszystkich innych okolicznościach pozostających bez zmian, rezydentowi takiemu zostałaby przyznana kwota wolna od podatku w pełnej wysokości i nie musiałby on zapłacić podatku od spadków z tytułu przeniesienia własności tego składnika majątkowego”.

66. W niniejszym przypadku, od czasu nowelizacji niemieckich przepisów, które były przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału w wyroku Welte, jest obiektywnie niezaprzeczalne, że jeśli spadek obejmuje jedynie majątek nieruchomy położony w Niemczech, obciążenie podatkowe spadku, które dotyczy nierezydentów lub choćby jednego rezydenta, jest równoważne. W sytuacji, w której spadek obejmuje także majątek położony poza Niemcami, obciążenie podatkowe

53 Zobacz pkt 40 niniejszej opinii.

54 Takie podejście wydaje mi się uzasadnione, jako że jestem zdania, iż porównanie sytuacji stanowi ogólny warunek dla ustalenia odmiennego traktowania. Zobacz również, podobnie, opinię rzecznika generalnego G. Hogana w sprawach połączonych UBS Real Estate (C-478/19 oraz C-479/19, EU:C:2021:148, pkt 57, 62). Zobacz ponadto, E.J. Navez, „La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques”, La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé, op.cit., s. 197–230, w szczególności s. 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (pkt 83, 84).

56 Podkreślenie moje. Zobacz wyrok Welte (pkt 54) oraz przypis 49 niniejszej opinii.

spadkobiercy jest takie samo dla rezydenta i nierezydenta w Niemczech [57]. Z kolei, gdy żadna z nieruchomości wchodzących w skład spadku nie jest położona w Niemczech, kwestia kwoty wolnej od podatku przyznanej spadkobiercy nierezydentowi w ogóle nie ma miejsca. Ponadto, niezależnie od etapu analizy, nikt nie zadaje pytania o obciążenie podatkowe przewidziane w takiej sytuacji przez inne zainteresowane państwo członkowskie [58].

67. Jednakże wydaje się, po lekturze niektórych niemieckich autorów, którzy wyrażają wątpliwości co do zgodności przedmiotowej regulacji z art. 63 ust. 1 oraz art. 65 TFUE, że powinno się wziąć pod uwagę również inne argumenty niż te przedstawione Trybunałowi [59].

68. Otóż potwierdzają oni, moim zdaniem, że wniosek co do odmiennego traktowania w zakresie podatku od spadków [60] powinien zostać oparty na ogólnej ocenie systemu podatkowego i wszystkich elementów, które służą wyliczeniu efektywnej stawki podatkowej [61] od *wzbogacenia* spadkobiercy, biorąc pod uwagę jego odrębny charakter i brak związku z jego działaniem.

69. W tej sytuacji, z zastrzeżeniem ustaleń, których poczynienie należy do sądu odsyłającego, jestem zdania, że przedmiotowa regulacja krajowa, w zakresie w jakim wprowadza zasadę proporcjonalności dla wyliczenia wysokości kwoty wolnej od podatku przyznanej spadkobiercy nierezydentowi, nie stanowi ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE.

[57] Podczas rozprawy rząd niemiecki przedstawił następujący nowy przykład celem zilustrowania wyników przypadku, w którym przyznano kwotę wolną od podatku w takiej samej wysokości, bez brania pod uwagę rodzaju obowiązku podatkowego i podkreślenia kluczowych kwestii, które z niego wynikają: na masę spadkową składają się dwie nieruchomości, jedna położona za granicą i druga na terytorium kraju, o łącznej wartości 800 000 EUR, po 400 000 EUR każda. Dziecko spadkodawcy na podstawie § 16 ErbStG ma prawo do osobistej kwoty wolnej od podatku. W przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego masę spadkową stanowią dwie nieruchomości opodatkowane w Niemczech, a mianowicie 800 000 EUR minus osobista kwota wolna od podatku w wysokości 400 000 EUR, co daje podstawę opodatkowania 400 000 EUR, czyli 50% majątku spadkowego. W przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego niemieckiemu podatkowi od spadku i niemieckiemu władztwu podatkowemu podlega jedynie nieruchomość o wartości 400 000 EUR położona w Niemczech. Jeśli przyznamy całą kwotę wolną od podatku w wysokości 400 000 EUR, podstawa opodatkowania wynosić będzie 0.

[58] Zobacz pkt 108 niniejszej opinii.

[59] Zobacz H. Billig, „Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht", NWB-Erben und Vermögen, Herne, 2018, vol. 2, s. 54–56, w szczególności s. 55, który odnosi się do następujących artykułów: J. Stalleiken oraz M. Holtz, „Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG", ErbR, Nomos, Baden-Baden, 2017, s. 602–606; R. Halaczinsky, „Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes", UVR, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, s. 249–253; B. Bockhoff oraz L.-M. Flecke, „Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?" ZEV, Nomos, Baden-Baden, 2017, s. 552–556, dostępny na stronie internetowej: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Komentarze do tej ostatniej publikacji opierają się na przykładach liczbowych. Zobacz w szczególności pkt 4.1 i 4.2. Autorzy ci podkreślają również w pkt 4.3 przedmiotowego artykułu trudności, jakie wynikają z brania pod uwagę składników majątkowych znajdujących się za granicą celem wyliczenia kwoty ulgi podatkowej. Zobacz w odniesieniu do § 21 ErbStG, który jest tu przytoczony: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, komentarz M Weissa, op.cit., w szczególności pkt 2.3, s. 446. Zobacz także wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Jednakże zauważam, że z jednej strony zarówno H. Billig, op.cit., pkt 2, s. 54, jak i B. Bockhoff oraz L.-M. Flecke, op.cit., pkt 4.3, podkreślili, iż w swoim wyroku nr II R 53/14 z dnia 10 maja 2017 r., dostępnym na stronie internetowej: https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) podniósł, że to do ustawodawcy krajowego należy wprowadzenie odmiennej kwoty wolnej od podatku dla rezydentów i nierezydentów. Z drugiej strony, w wyroku nr 3 K 163/19 z dnia 22 lipca 2020 r., dostępnym na stronie internetowej: https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, Niedersächsisches Finanzgericht (sąd finansowy w Dolnej Saksonii, Niemcy) wskazał w pkt 44 rozbieżne opinie innych autorów co do zgodności § 16 ust. 2 ErbStG z prawem Unii.

[60] W tej kwestii należy wziąć pod uwagę rzeczowy charakter podatku od spadku, który odróżnia go zasadniczo od podatku dochodowego. Charakter ten wynika z warunków przeniesienia w drodze dziedziczenia i uzasadnia badanie sposobów nałożenia tego podatku. Zobacz w tym zakresie wyrok Eckelkamp i in. (pkt 63).

[61] Zobacz podobnie, w zakresie zastosowania kwoty wolnej od podatku w przypadku zwolnienia niektórych składników spadku lub w przypadku braku opodatkowania wobec zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyrok Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) nr II R 53/14 z dnia 10 maja 2017 r. (pkt 29, 32, 33).

70. Jeśli jednak na podstawie założenia [62], że kwota wolna od podatku jest ulgą podatkową związaną z pokrewieństwem pomiędzy spadkodawcą i spadkobiercą podlegającym obowiązkowi podatkowemu, której wartość jest ustalana bez brania pod uwagę, w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego, wartości spadku, Trybunał musiałby przyjąć, że przedmiotowa regulacja prowadzi do mniej korzystnego traktowania spadkobiercy w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego, mogącego powodować zniechęcenie nierezydentów w Niemczech do inwestowania w tym kraju członkowskim i tym samym do ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, należy zweryfikować, czy to odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego [63].

2. W przedmiocie istnienia obiektywnie porównywalnej sytuacji

71. W wyroku Welte Trybunał podniósł, że rozpatrywane przepisy krajowe traktowały w sposób identyczny, z wyłączeniem wysokości kwoty wolnej od podatku przysługującej spadkobiercy, spadki, których spadkobiercy i spadkodawcy byli albo nie byli rezydentami [64].

72. Trybunał odrzucił argument dotyczący podstawy opodatkowania, zgodnie z którym obejmuje ona całość spadku lub jedynie majątek nieruchomy położony w Niemczech, biorąc pod uwagę fakt, że wysokość kwoty wolnej od podatku była stała w obu przypadkach [65]. Trybunał oparł się także na fakcie, że status podatnika nie zależy od tego, gdzie jest rezydentem [66], że kwota wolna od podatku służy zmniejszeniu całkowitej wartości podatku od spadków [67] oraz że jest przyznana spadkobiercy jako podatnikowi [68].

73. Trybunał wywiódł z powyższego, że „ograniczony obowiązek podatkowy spadkobiercy nierezydenta nie stanowi okoliczności, która może prowadzić do obiektywnie odmiennej, z uwagi na tę kwotę wolną od podatku, sytuacji tego spadkobiercy w stosunku do sytuacji spadkobiercy nierezydenta zmarłego będącego rezydentem lub spadkobiercy rezydenta zmarłego będącego rezydentem albo nierezydentem” [69] oraz że tym samym „sytuacja Y. Weltego jest porównywalna z sytuacją każdego spadkobiercy, który w drodze spadku nabywa nieruchomość położoną w Niemczech od zmarłej osoby, która mieszkała w tym państwie członkowskim i z którą pozostawał w związku małżeńskim, jak również z sytuacją spadkobiercy mającego miejsce zamieszkania w Niemczech, który dokonuje tego nabycia od zmarłego małżonka niezamieszkałego w tym państwie członkowskim” [70].

62 Innymi słowy, bez brania pod uwagę tego, czy obciążenie podatkowe jest większe czy nie. Zobacz w zakresie tego kryterium, pkt 43 i 46 niniejszej opinii.

63 Zobacz, w szczególności dla wyczerpującego przypomnienia zasad mających zastosowanie, wyrok z dnia 26 maja 2016 r., Komisja/Grecja (C-244/15, EU:C:2016:359, pkt 33–35 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Zobacz wyrok Welte (pkt 51). W pkt 50 tego wyroku Trybunał stwierdził, że grupa i stawka podatkowa są określane zgodnie z zasadami, które nie wprowadzają odmiennego traktowania ze względu na miejsce zwykłego pobytu. Zobacz również wyrok z dnia 26 maja 2016 r., Komisja/Grecja (C-244/15, EU:C:2016:359, pkt 36).

65 Zobacz wyrok Welte (pkt 53).

66 Zobacz wyrok Welte (pkt 53). Wydaje mi się, że ten wniosek musi być ograniczony do nierezydentów, jako że w przypadku mienia spadkowego obejmującego jedynie majątek położony za granicą, obowiązkowi podatkowemu podlegają tylko rezydenci.

67 Zobacz wyrok Welte (pkt 53). Warto odnotować, że jeśli uregulowanie krajowe nie przewiduje, iż stawka podatku różni się w zależności od tego czy obowiązek podatkowy jest ograniczony czy nie, opodatkowanie spadku zawierającego majątek zagraniczny oraz ograniczoną część majątku krajowego jest ustalane w sposób konkretny na podstawie stawki wyższej niż w przypadku tej stosowanej do majątku krajowego. Zobacz, tytułem zobrazowania, przypis 52 niniejszej opinii.

68 Zobacz wyrok Welte (pkt 55).

69 Wyrok Welte (pkt 55).

70 Wyrok Welte (pkt 56).

74. Istotnie, jeśli spadek zawiera jedynie majątek krajowy położony w Niemczech, jedyna różnica wynikająca z regulacji rozpatrywanej w wyroku Welte pomiędzy spadkobiercami związana z miejscem zwykłego pobytu lub zamieszkania ich lub spadkodawcy dotyczyła kwoty wolnej od podatku, o wartości 2000 EUR dla nierezydentów i 500 000 EUR dla rezydentów [71].

75. W związku z tym, rozstrzygnięcie Trybunału w wyroku Welte nie wydaje mi się możliwe do zastosowania w sytuacji, która jest przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, chyba że nie brać pod uwagę dostosowania ulgi podatkowej do rzeczywistego obciążenia ponoszonego przez podatnika, które jest różne w zależności od miejsca zwykłego pobytu lub zamieszkania jego lub spadkodawcy. Otóż wysokość kwoty wolnej od podatku odpowiada wartości ostatecznego przysporzenia majątkowego rezydentów lub nierezydentów, które podlega podatkowi od spadków [72] w granicach władztwa podatkowego Niemiec [73], a mianowicie wartości całego majątku dziedziczonego przez tych pierwszych i części majątku dziedziczonego przez tych drugich. W tej kwestii odwołuję się do mojej argumentacji przedstawionej powyżej [74].

76. W rezultacie proponuję pomocniczo Trybunałowi, by orzekł, że w systemie podatkowym, w którym wysokość kwoty wolnej od podatku jest określana w zależności od zakresu obowiązku podatkowego, sytuacje nie są obiektywnie porównywalne [75].

77. Inne rozwiązanie, zgodne z rozumowaniem, które legło u podstaw wyroku Welte, nakazywałoby uznać, że sytuacja spadkobiercy nierezydenta dziedziczącego po spadkodawcy nierezydencie jest porównywalna, co do zasady, do sytuacji, w której spadkobierca lub spadkodawca jest rezydentem, w zakresie systemu podatkowego, w którym status podatnika nie zależy od miejsca zwykłego pobytu ani od grupy podatkowej, a kwota wolna od podatku jest uzależniona jedynie od stopnia pokrewieństwa.

78. W takim przypadku Trybunał powinien zbadać, czy przepisy takie jak będące przedmiotem postępowania głównego mogą być obiektywnie uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, jak podnosi pomocniczo rząd niemiecki.

71 Zobacz pkt 44 niniejszej opinii, jak również wyrok Welte (pkt 54).

72 Zobacz pkt 9 niniejszej opinii. Podkreślam w tym względzie, że korzyścią płynącą z tego systemu, zgodnie z prawem Unii, jest dostosowanie systemu podatkowego do różnych sytuacji nierezydentów, a w szczególności do takiej, w której większość majątku podlegającego opodatkowaniu znajduje się na terytorium danego państwa członkowskiego.

73 Zobacz wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Block (C-67/08, EU:C:2009:92, pkt 30 i 31). Zobacz również, dla porównania, elementy wzięte pod uwagę celem wyliczenia podatku od spadków w przypadku sukcesywnego przenoszenia takich samych składników majątkowych na spadkobiercę w Niemczech przez okres 10 lat, wyrok Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, pkt 27) oraz przypis 79 niniejszej opinii.

74 Zobacz pkt 62, 63 oraz 68 niniejszej opinii.

75 Zobacz, w zakresie argumentów związanych z różnymi podstawami opodatkowania rezydentów i nierezydentów, a mianowicie całością spadku w przypadku pierwszych i jedynie majątku krajowego w przypadku drugich, a zwłaszcza w zakresie równego traktowania, prace legislacyjne Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (projekt ustawy w sprawie walki przeciwko unikaniu opodatkowania oraz zmian innych przepisów podatkowych), dokument Bundestagu 18/11132, dostępny na stronie internetowej: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (s. 35), które Komisja przytoczyła w swoich uwagach na piśmie. Zobacz, w zakresie odniesienia do reformy dokonanej w 2017 r., pkt 6 niniejszej opinii. Zobacz również, co do kontekstu nowelizacji, H. Billig, op.cit., w szczególności s. 54 i 55. Wskazuję jednakże, że Komisja zmieniła swoje zdanie podczas rozprawy, odnosząc się do wyroku Welte (pkt 53) celem argumentacji, iż kwota wolna od podatku musi być zawsze taka sama, niezależnie od wartości spadku oraz jego części, która jest opodatkowana w Niemczech. Podkreśliła, że dla podatnika, niezależnie czy jest rezydentem czy nierezydentem, stosunek pokrewieństwa, który uzasadnia istnienie kwoty wolnej od podatku, nie zmienia się. Ponadto, jako że dla spadkobiercy nierezydenta władztwo podatkowe Niemiec nie obejmuje majątku zagranicznego, nie może on zostać wzięty pod uwagę dla obliczenia wysokości kwoty wolnej od podatku przy ograniczonym obowiązku podatkowym.

3. W przedmiocie istnienia nadrzędnego względu interesu ogólnego

79. Rząd niemiecki podnosi, że rozpatrywana regulacja jest uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego, a mianowicie zachowaniem spójności niemieckich przepisów w zakresie podatku od spadków oraz zapewnieniem zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

80. Jeśli chodzi o uzasadnienie wyprowadzane z zasady spójności podatkowej [76], badanej już przez Trybunał w świetle regulacji poprzedzającej rozpatrywaną w postępowaniu głównym, Trybunał orzekł, iż nie ma ono podstaw, albowiem „wystarczy stwierdzić, że ulga podatkowa wynikająca w państwie członkowskim, na terytorium którego położona jest nieruchomość stanowiąca przedmiot spadku, z zastosowania pełnej kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania, wówczas gdy spadek ten dotyczy co najmniej jednego rezydenta tego państwa, nie jest wyrównywana przez niego poprzez jakąkolwiek zapłatę określonego podatku z tytułu podatku od spadków” [77].

81. W niniejszym przypadku rząd niemiecki powołuje się zasadniczo na rozstrzygnięcie podjęte przez Trybunał w wyroku Feilen [78]. Podnosi, w drodze analogii, że istnienie bezpośredniego związku między sumą pomniejszającą kwotę wolną od podatku i stawką, którą obciążone są dobra podlegające niemieckiemu podatkowi od spadków wpisuje się w logiczne rozważania.

82. Jednakże, w tym wyroku rozstrzygnięcie Trybunału dotyczy sytuacji znacząco odmiennej od tej w postępowaniu głównym, w której jedynie w zakresie obniżenia podatku od spadków, który może być sumowany, rozważana regulacja traktuje odmiennie spadkobierców w zależności od tego, czy podczas wcześniejszego dziedziczenia dziedziczony majątek znajdował się na terytorium kraju, czy też nie, lub też od tego, czy strony dziedziczenia były rezydentami na tym terytorium, czy też nie [79].

83. W takiej sytuacji kompensacja ulgi podatkowej przez określone obciążenie podatkowe wydaje się oczywista. Nie jest tak w przypadku mechanizmu kwoty wolnej od podatku, który zmierza do zwolnienia spadkobierców w większości wypadków od jakiegokolwiek podatku, bez świadczenia wzajemnego. Trybunał podniósł, że logika podatkowa opiera się na pobieraniu podatków od spadków podczas wcześniejszego dziedziczenia w tym samym państwie członkowskim [80]. Tym samym, przy braku szczegółowych argumentów rządu niemieckiego, prowadzących do stwierdzenia, że sytuacja w postępowaniu głównym posiada cechy pozwalające na pominięcie

[76] W tym względzie Trybunał przypomniał w wyroku Feilen (pkt 30) z jednej strony, że przyznał już, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie. Z drugiej strony, aby takie uzasadnienie mogło mieć zastosowanie, należy wykazać bezpośredni związek pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter takiego związku musi zostać oceniony z uwzględnieniem celu, do którego dąży dane uregulowanie.

[77] Wyrok Welte (pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo w dziedzinie darowizn). W przedmiocie braku uzasadnienia takiego mechanizmu kompensacji wynikającego z uwzględnienia dla celów stosowania podwyższonej kwoty wolnej od podatku, okresu dziesięciu lat poprzedzającego darowiznę, której przynajmniej jedną stroną jest rezydent niemiecki, zob. także wyrok Hünnebeck (pkt 63).

[78] Rząd odniósł się w szczególności do wyroku Feilen (pkt 30, 37).

[79] Zobacz wyrok Feilen (pkt 27). Trybunał doprecyzował, że chodzi o sytuację, w której uregulowanie „stawia na tej samej płaszczyźnie do celów podatku od spadków zamieszkujące na terytorium kraju osoby należące do grupy podatkowej I, które nabyły w drodze dziedziczenia majątek obejmujący dobra, które w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających to nabycie były już przedmiotem dziedziczenia, którego nabywcy należeli do tej samej grupy podatkowej, niezależnie od miejsca położenia tych składników majątku lub miejsca zamieszkania podmiotów wcześniejszego dziedziczenia”. Od strony stanu faktycznego, w pkt 17 tego wyroku zostało wskazane, że rozpatrywany spadek obejmuje majątek nabyty w ramach wcześniejszego dziedziczenia, do którego doszło między siostrą i matką Maxa-Heinza Feilena w Austrii, na której terytorium znajdował się ten majątek i gdzie były one rezydentami w chwili śmierci siostry. Pobranie podatku od spadków z tytułu odziedziczonego majątku w tym państwie członkowskim, a nie w Niemczech jest przyczyną, dla której obniżenie podatku od spadków przewidziane w uregulowaniu krajowym nie zostało przyznane M.-H. Feilenowi.

[80] Zobacz wyrok Feilen (pkt 33).

oceny Trybunału przyjętej w wyroku Welte, proponuję Trybunałowi, by ustalił, iż sporne w postępowaniu głównym uregulowanie nie może zostać uzasadnione koniecznością zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego.

84. Jeśli chodzi o uzasadnienie oparte na zasadzie terytorialności i konieczności zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, Trybunał orzekł, że jest to uzasadniony cel [81], jednak takie uzasadnienie nie ma podstaw, jeśli odmienne traktowanie wynika z samego zastosowania danej regulacji krajowej lub nie zostało udowodnione, iż takie odmienne traktowanie jest niezbędne do zapewnienia kompetencji podatkowych danego państwa członkowskiego [82].

85. W tym przypadku rząd niemiecki podnosi, że w braku środków ujednolicających lub harmonizujących ze strony Unii w zakresie prawa spadkowego, wykonuje on swoją kompetencję upoważniającą go do jednostronnego określenia zasad podziału władztwa podatkowego w przypadku dziedziczenia obejmującego elementy transgraniczne. Rząd ten dodaje, że inspirował się uznanymi zasadami opodatkowania [83] i posługuje się rozróżnieniem pomiędzy przypadkami nieograniczonego obowiązku podatkowego, który obejmuje przysporzenia majątkowe na całym świecie oraz przypadkami ograniczonego obowiązku podatkowego, który dotyczy jedynie przesunięć majątkowych uznanych za wewnętrzne. W tym podziale kieruje się zarówno celem zapobiegania [84] podwójnemu opodatkowaniu lub eliminowania go [85], jak i uniknięcia obustronnego braku opodatkowania.

86. Moim zdaniem rząd niemiecki wykazuje, że odmienne traktowanie jest niezbędne dla zagwarantowania swojego władztwa podatkowego i jest proporcjonalne do zamierzonego celu, tak długo jak uwzględnia różnicę w podstawie opodatkowania.

87. Należy zatem wziąć pod uwagę fakt, że osobiste kwoty wolne od podatku są przyznawane na podstawie stawki, zgodnie z którą majątek podlega niemieckiemu podatkowi od spadków i że tym samym jest on odzwierciedleniem władztwa podatkowego Niemiec obejmującego nierezydentów w porównaniu do tego obejmującego rezydentów.

88. Z powyższego wynika pomocniczo moim zdaniem, że ograniczenie w przepływie kapitału wprowadzone uregulowaniem krajowym takim jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym jest uzasadnione przez zasadę terytorialności.

B. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego:

89. W swoim drugim pytaniu sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 63 ust. 1 i art. 65 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego odnoszącemu się do obliczania podatku od spadków, które przewiduje, w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego dotyczącego jedynie nieruchomego majątku krajowego, mającego zastosowanie, gdy ani spadkodawca, ani spadkobierca nie są rezydentami na terenie tego państwa członkowskiego w momencie śmierci

81 Zobacz wyrok Hünnebeck (pkt 65 i przytoczone orzecznictwo).

82 Zobacz wyrok Hünnebeck (pkt 66). W przedmiocie tej regulacji zob. przypis 24 niniejszej opinii.

83 Rząd niemiecki odnosi się do modelu konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczącej spadków i darowizn. Zobacz w tej kwestii wyrok z dnia 23 lutego 2006 r., Van Hilten–van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, pkt 48).

84 Rząd niemiecki jako przykład podaje brak opodatkowania majątku zagranicznego w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego.

85 Rząd niemiecki podaje tu przykład zaliczenie podatku od spadków zagranicznych zgodnie z § 21 ErbStG lub odliczenia podatku od spadków zagranicznych jako długu spadkowego.

spadkodawcy, że wartość zobowiązań związanych z zachowkiem nie może zostać odliczona, nawet proporcjonalnie, od wartości przysporzenia na wypadek śmierci, podczas gdy wartość zobowiązań mogłaby być w całości odliczona w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego w zakresie dziedziczonego majątku, mającego zastosowanie, gdy co najmniej spadkodawca lub spadkobierca był rezydentem w danym państwie członkowskim w momencie śmierci tego ostatniego.

90. Rząd niemiecki przyznaje, że przedmiotowa regulacja stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

91. Bowiem, jak to zostało przedstawione przez sąd odsyłający, skarżąca nie może, zgodnie z § 10 ust. 6 zdanie drugie ErbStG, ubiegać się o odliczenie jako obciążeń spadkowych związanych z przysporzeniem na wypadek śmierci, wartości zobowiązań związanych z zachowkiem na rzecz jej matki i brata, które musi spełnić. Na podstawie tego przepisu, w przypadku *ograniczonego obowiązku podatkowego*, odliczone mogą być jedynie te długi i obciążenia, które są gospodarczo związane ze składnikami majątku podlegającymi opodatkowaniu [86].

92. Ponadto sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) wymagany przez § 10 ust. 6 zdanie pierwsze i drugie ErbStG związek gospodarczy pomiędzy określonymi składnikami majątku wchodzącymi w skład spadku oraz zachowkiem nie występuje, chociaż zachowek jest obliczany według wartości spadku [87].

93. W tych okolicznościach, jak już wspomniano, aby krajowe przepisy podatkowe można było uznać za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, należy zbadać czy takie odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub czy jest ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego [88].

1. W przedmiocie istnienia obiektywnie porównywalnej sytuacji

94. Jak podniósł rząd niemiecki i Komisja, rozpatrywaną regulację można uznać za zbliżoną do tej, która była przedmiotem oceny Trybunału w wyroku Arens-Sikken. W sprawie, która legła u podstaw tego wyroku, uregulowanie krajowe przewidywało, że gdy osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż rozpatrywane państwo członkowskie, długi wynikające z nadwyżki przysporzenia na podstawie podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos nie mogły być odliczone przy obliczaniu podatku od przysporzenia dotyczącego nieruchomości pozostawionej w spadku [89].

86 Zobacz pkt 27 niniejszej opinii.

87 Zobacz pkt 28 niniejszej opinii.

88 Zobacz pkt 70 niniejszej opinii.

89 Zobacz wyrok Arens-Sikken (pkt 34). W pkt 16 tego wyroku wskazano, że D.M.M.A. Arens-Sikken otrzymała, w wyniku podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, aktywa i pasywa, których wartość przekraczała wartość jej udziału w spadku ustalonego na podstawie ustawy. Odniosła zatem korzyść z nadwyżki. Z kolei jej dzieci poniosły uszczerbek, ponieważ nie otrzymały żadnych dóbr składających się na spadek. Na podstawie tego podziału była zobowiązana do wypłaty na rzecz swoich dzieci równowartości ich odpowiednich udziałów w spadku w gotówce. Przejęła zatem dług związany z nadwyżką przysporzenia wobec każdego ze swoich dzieci, a one stały się właścicielami wierzytelności wobec skarżącej wynikających z niedoboru przysporzenia. Zgodnie z niderlandzkim systemem podatku od przysporzenia, jeśli spadkodawca miał miejsce zamieszkania w Niderlandach w chwili śmierci, skarżąca w postępowaniu głównym mogłaby uwzględnić długi wynikające z nadwyżki przysporzenia, podobnie jak wszystkie długi związane ze spadkiem), *przy obliczeniu podstawy podatku od spadków*, który był należny w tym przypadku (pkt 23 przedmiotowego wyroku).

95. Trybunał zbadał w szczególności argumenty, zgodnie z którymi, w pierwszej kolejności, długi wynikające z nadwyżki przysporzenia nie mogą być uznane za bezpośrednio związane z mieniem nieruchomym w rozumieniu wyroków z dnia 12 czerwca 2003 r., Gerritse [90] oraz z dnia 11 grudnia 2003 r., Barbier [91], a następnie, długi te nie są bynajmniej długami wchodzącymi w skład spadku, a długami przejętymi przez żyjącego małżonka, powstałymi po śmierci danej osoby w wyniku pozostawionego przez nią testamentu, i w końcu, długi te nie obciążają nieruchomości, a wierzyciele żyjącego małżonka, który przejął dług wynikający z nadwyżki przysporzenia, nie mogą dochodzić żadnego prawa rzeczowego do tej nieruchomości [92].

96. Jednakże, o ile w sprawie, która była przedmiotem wyroku Arens-Sikken Trybunał wskazał, że długi wynikające z nadwyżki przysporzenia były związane z daną nieruchomością, o tyle nie wypowiedział się co do tego, czy istnieje bezpośredni związek pomiędzy długami wynikającymi z nadwyżki przysporzenia oraz nieruchomością będącą przedmiotem dziedziczenia. Stwierdził, że wystarczy zbadać odmienne traktowanie wynikające z rozpatrywanego uregulowania skutkującego podziałem obciążeń podatkowych pomiędzy spadkobiercami w zależności od tego, czy w momencie śmierci spadkodawca był czy nie był rezydentem danego państwa członkowskiego [93].

97. Wywnioskowałem, odmiennie do tego, co podnosi rząd niemiecki, że w zakresie zachowku Trybunał nie stwierdził, tak jak w wyroku Eckelkamp i in. [94], iż to do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy istnieje bezpośredni związek pomiędzy rozpatrywanym długiem i elementami spadku podlegającymi opodatkowaniu.

98. Rząd niemiecki argumentuje, że zgodnie z orzecznictwem krajowym [95] prawo do zachowku obciąża spadek jako całość i tym samym nie ma związku pomiędzy elementami spadku znajdującymi się w danym kraju a tym długiem. Dodaje, że brak możliwości odliczenia długu niemającego związku gospodarczego z elementami opodatkowanego majątku w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego zmierza do osiągnięcia celu realizowanego przez § 10 ErbStG, zgodnie z którym jedynie przysporzenie netto wynikające z przeniesienia majątku może stanowić podstawę opodatkowania podatkiem od spadków.

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Wyrok ten dotyczy uregulowania krajowego, które odmawiało osobom niebędącym rezydentami odliczenia kosztów uzyskania przychodu bezpośrednio związanych z działalnością przynoszącą przychód objęty podatkiem w danym państwie członkowskim.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. W tej sprawie rozpatrywane uregulowanie krajowe dotyczące obliczania kwoty podatku wymagalnego w razie nabycia w drodze dziedziczenia nieruchomości położonej w danym państwie członkowskim przewidywało, że dla oszacowania wartości tej nieruchomości może być wzięte pod uwagę bezwarunkowe zobowiązanie spoczywające na posiadaczu prawa rzeczowego do przekazania tytułu prawnego do nieruchomości na rzecz osoby trzeciej, której przysługiwała własność w sensie ekonomicznym, jeśli w momencie śmierci był rezydentem w tym państwie członkowskim, a zatem nie mogło być ono uwzględniane, jeśli był rezydentem w innym państwie członkowskim.

92 Zobacz wyrok Arens-Sikken (pkt 42). W tym przypadku, jak to zostało wskazane w pkt 35 i 39 omawianego wyroku, jeśli spadkodawca był rezydentem w Niderlandach w momencie śmierci, obciążenie podatkowe było rozdzielane pomiędzy spadkobierców. Przez sam fakt, że nie był rezydentem w tym państwie członkowskim, obciążenie podatkowe było ponoszone tylko przez jednego spadkobiercę.

93 Zobacz wyrok Arens-Sikken (pkt 45).

94 Zobacz wyrok Eckelkamp i in. (pkt 53).

95 Zauważam w tej kwestii, że Komisja wskazała w swoich uwagach na piśmie, co następuje: „w przeciwieństwie do niemieckich sądów finansowych, które uważają, że zachowek nie ma gospodarczego związku z mieniem spadkowym [zobacz postanowienie o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (pkt 36)], niemieckie instytucje finansowe wyraziły odmienne zdanie w swojej opinii: »W zakresie zachowku istnieje gospodarczy związek pomiędzy różnymi składnikami objętego spadku, niezależnie od zakresu, w jakim są opodatkowane lub zwolnione, w ten sposób, że to obciążenie jest pokrywane przez ograniczenie co do możliwości odliczenia. Z drugiej strony, taki związek gospodarczy z różnymi składnikami objętego spadku nie istnieje w przypadku innych zasadniczych długów spadkowych«. [Potwierdzające to decyzje wyższych instytucji finansowych krajów związkowych z dnia 25 czerwca 2009 r., Bundessteuerblatt (federalny monitor podatkowy) 2009 I, s. 713, »Zu § 10 ErbStG«, sekcja 1 »Ograniczenie możliwości odliczenia długów i obciążeń«, art. 2, dostępny na stronie internetowej: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/].”

99. Te argumenty na poparcie tezy o nieporównywalności rozpatrywanych sytuacji, które zasadniczo pokrywają się z argumentami sformułowanymi przez rząd hiszpański w tym, że dotyczą różnic w podstawie opodatkowania, nie są przekonujące. Otóż, podobnie jak Komisja, zauważam, że w sytuacji, w której spadek składa się tylko z jednej nieruchomości w Niemczech, dług w postaci zachowku będzie mógł zostać odliczony, jeśli spadkobierca lub spadkodawca jest rezydentem, a nie będzie mógł, jeśli żaden z nich rezydentem nie jest. Opierając się na tej samej logice, która została zaproponowana przy zastosowaniu kwoty wolnej od podatku do aktywów spadkowych [96], wydaje się, że należy utrzymać związek pomiędzy wzbogaceniem spadkobiercy, jego opodatkowaniem i przyznanymi ulgami podatkowymi. W przeciwnym wypadku opodatkowana zostaje część wartości spadku, która nie została na niego przeniesiona, innymi słowy część wzbogacenia, która realnie nie istnieje.

100. W związku z powyższym proponuję Trybunałowi, by uznał, zgodnie z wykładnią dokonaną w wyroku Arens-Sikken [97], że uregulowanie krajowe, które traktuje tak samo, dla celów opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia położonej na terytorium danego państwa członkowskiego, spadkobierców osoby będącej w chwili śmierci rezydentem oraz spadkobierców osoby będącej w tym samym momencie nierezydentem, nie może w ramach tego samego opodatkowania odmiennie traktować owych spadkobierców przy odliczaniu obciążeń spadkowych bez wprowadzania dyskryminacji.

2. W przedmiocie istnienia nadrzędnego względu interesu ogólnego

101. Pomocniczo rząd niemiecki podnosi, że sporne uregulowanie jest uzasadnione tymi samymi nadrzędnymi względami interesu ogólnego, które zostały przez niego przytoczone w temacie kwoty wolnej od podatku [98]. Uważa zasadniczo, że zastosowanie odmiennego systemu odliczania długów spadkowych jest spójne z podstawą opodatkowania w Niemczech.

102. Tak samo jak w przypadku kwestii kwoty wolnej od podatku, w zakresie zachowania spójności podatkowej, rząd niemiecki odnosi się do wyroku Feilen i ogranicza się do argumentu, że odliczenie może zostać przyznane jedynie w przypadku, gdy dany spadek jest opodatkowany w Niemczech.

103. Z jednej strony, przywołuję mój wywód dotyczący zastosowania tego wyroku do sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym, który jest aktualny również dla odliczenia zachowku [99]. Z drugiej strony, jeśli chodzi o kompensację, która jest kryterium powoływanym przez Trybunał [100] w zakresie spójności systemu podatkowego, zauważam, że rząd niemiecki nie przedstawia Trybunałowi żadnego dowodu.

96 Zobacz pkt 56 niniejszej opinii.

97 Zobacz pkt 57 tego wyroku, w którym Trybunał odesłał przez analogię do wyroku Eckelkamp i in. W pkt 56 wyroku Arens-Sikken Trybunał przypomniał, że zgodnie z rozpatrywanym uregulowaniem: „[t]ylko przy odliczeniu długów wynikających z nadwyżki przysporzenia będących następstwem podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, ma miejsce odmienne traktowanie pomiędzy dziedziczeniem rezydentów i osób niebędących rezydentami”.

98 Zobacz pkt 79 niniejszej opinii.

99 Zobacz pkt 82 i 83 niniejszej opinii.

100 Zobacz pkt 80 niniejszej opinii.

104. Tymczasem, analogicznie do tego, co stwierdził Trybunał w wyroku Eckelkamp i in.[101], należy stwierdzić, że regulacja rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym w sposób jasny i przejrzysty[102] wyklucza odliczenie długu związanego z zachowkiem, nawet jeśli całość spadku podlegającego opodatkowaniu znajduje się w Niemczech, nie biorąc pod uwagę innych przesłanek niż miejsce zwykłego pobytu lub zamieszkania spadkodawcy lub spadkobiercy, o ile znajdują się poza Niemcami.

105. Jeśli chodzi o zasady terytorialności i zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi przywołane przez rząd niemiecki, podnosi on, że odliczenie takiego przedmiotowego długu wykraczałoby poza jego władztwo podatkowe oraz że należy wziąć pod uwagę ewentualność podwójnego odliczenia długu.

106. Jednakże, Trybunał w swoim orzecznictwie dotyczącym swobodnego przepływu kapitału oraz podatku od spadków stwierdził, że obywatel nie może zostać pozbawiony możliwości powołania się na postanowienia traktatu na tej podstawie, iż korzysta on z ulg podatkowych zagwarantowanych zgodnie z prawem w obowiązujących przepisach innego państwa członkowskiego aniżeli państwo, którego jest rezydentem[103], wobec braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania[104].

107. W tym przypadku należy przypomnieć, że nie istnieje umowa dwustronna między Republiką Federalną Niemiec i Republiką Austrii w dziedzinie opodatkowania podatkiem od spadków[105].

108. W tych okolicznościach jestem zdania, że państwo członkowskie, w którym położona jest nieruchomość będąca przedmiotem spadku, nie może w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału wynikającego z jego ustawodawstwa powoływać się na niezależną od jego woli możliwość przyznania prawa do zaliczenia na poczet podatku przez inne państwo członkowskie, takie jak państwo członkowskie zwykłego pobytu lub zamieszkania spadkodawcy w chwili śmierci, które to prawo mogłoby całkowicie lub częściowo skompensować stratę poniesioną przez spadkobiercę w wyniku braku możliwości odliczenia długu związanego z zachowkiem w państwie członkowskim, w którym położona jest dziedziczona nieruchomość, przy obliczaniu podatku od spadków[106].

109. Tym samym uważam, że trwałe odebranie nierezydentom na terenie danego państwa członkowskiego możliwości odliczenia długu związanego z zachowkiem od wartości przysporzenia na wypadek śmierci w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego, bez pomniejszenia, choćby proporcjonalnie, podstawy opodatkowania, tak, że ta ostatnia określa wzbogacenie spadkobiercy, zgodnie z § 10 ust. 1 ErbStG, stanowi ograniczenie dla swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, które nie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

101 Zobacz wyrok Eckelkamp i in. (pkt 70).

102 Należy zauważyć, że w niektórych przypadkach odliczenie może być proporcjonalne do wartości zwolnionej z podatku. W swoich uwagach na piśmie rząd niemiecki wskazał, że zgodnie z § 10 ust. 6 zdanie trzecie ErbStG, jeśli składnik spadku nie jest częściowo zwolniony z podatku, długi i obciążenia z nim związane muszą zostać proporcjonalnie rozdzielone. Zobacz również, M. Weiss, op.cit., w szczególności pkt 2.1.1., s. 445.

103 Zobacz wyrok Eckelkamp i in. (pkt 66 i przytoczone orzecznictwo).

104 Zobacz, celem streszczenia orzecznictwa Trybunału w tym kontekście, podsumowanie zaleceń Komisji z dnia 15 grudnia 2011 r., dotyczące środków pozwalających na unikanie podwójnego opodatkowania spadków [C(2011) 8819 wersja ostateczna] oraz fragmenty analizy problemu spadków transgranicznych pod kątem ekonomicznym, I.J.F.A. van Vijfeijken, op.cit., w szczególności s. 214–217.

105 Zobacz pkt 18 niniejszej opinii.

106 Zobacz analogicznie wyrok Arens-Sikken (pkt 65 i przytoczone orzecznictwo).

V. Wnioski

110. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania przedstawione przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) w następujący sposób:

1) Artykuł 63 ust. 1 oraz art. 65 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że nie sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego w zakresie podatku od spadków, które przewiduje, w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego dotyczącego jedynie majątku nieruchomego położonego na terytorium kraju, który ma zastosowanie, jeśli ani spadkodawca, ani spadkobierca nie byli rezydentami na terytorium tego państwa członkowskiego w momencie śmierci spadkodawcy, osobistą kwotę wolną od podatku wyliczaną proporcjonalnie do tego, jaką część całego przysporzenia majątkowego stanowi majątek podlegający podatkowi od spadków w tym państwie członkowskim, podczas gdy taka kwota wolna od podatku nie jest ograniczona w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego dotyczącego takiego majątku, co ma miejsce wtedy, gdy co najmniej spadkodawca lub spadkobierca był rezydentem danego państwa członkowskiego w momencie śmierci spadkodawcy.

2) Artykuł 63 ust. 1 i art. 65 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego odnoszącemu się do obliczania podatku od spadków, które przewiduje, w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego dotyczącego jedynie nieruchomego majątku krajowego, mającego zastosowanie, gdy ani spadkodawca, ani spadkobierca nie byli rezydentami na terytorium tego państwa członkowskiego w momencie śmierci spadkodawcy, że wartość zobowiązań związanych z zachowkiem nie może zostać odliczona, nawet proporcjonalnie, od wartości przysporzenia na wypadek śmierci, podczas gdy wartość tych zobowiązań mogłaby być w całości odliczona w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego w zakresie dziedziczonego majątku, mającego zastosowanie, gdy co najmniej spadkodawca lub spadkobierca był rezydentem w danym państwie członkowskim w momencie śmierci spadkodawcy.