Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 21 grudnia 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 63 i 65 TFUE – Przepisy krajowe dotyczące podatków od spadków – Nieruchomości położone na terytorium kraju – Ograniczony obowiązek podatkowy – Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów – Prawo do kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania – Proporcjonalne obniżenie w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego – Zobowiązania dotyczące zachowku – Brak odliczenia w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego

W sprawie C-394/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) postanowieniem z dnia 20 lipca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 sierpnia 2020 r., w postępowaniu:

XY

przeciwko

Finanzamt V,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego piątej izby, C. Lycourgos, prezes czwartej izby, I. Jarukaitis i M. Ilešič, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Richard de la Tour,

sekretarz: C. Di Bella, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 czerwca 2021 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu XY – R. Weller, Steuerberater,

* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller, R. Kanitz i S. Costanzo, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu hiszpańskiego – M.J. Ruiz Sánchez, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i B.-R. Killmann, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 września 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 i 65 TFUE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy XY a Finanzamt V (urzędem skarbowym V, Niemcy) w przedmiocie obliczania podatku od spadków dotyczącego nieruchomości położonych w Niemczech.

Ramy prawne

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawa o podatku od spadków i darowizn) w brzmieniu opublikowanym w dniu 27 lutego 1997 r. (BGBl. 1997 I, s. 378), zmieniona Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ustawą o przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym i zmianie innych przepisów podatkowych) z dnia 23 czerwca 2017 r. (BGBl. 2017 I, s. 1682) (zwana dalej „ErbStG”), w § 1, zatytułowanym „Czynności podlegające opodatkowaniu”, przewiduje:

„1. Podatkowi od spadków (darowizn) podlegają:

1) nabycie w drodze dziedziczenia;

2) darowizny pomiędzy żyjącymi;

[…]”.

4 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).

[…]”.

5 Paragraf 3 ErbStG, zatytułowany „Nabycie w drodze dziedziczenia”, stanowi w 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. (BGBl. 2002 I, s. 42 i sprostowania BGBl. 2002 I, s. 2909 i BGBl. 2003 I, s. 738, zwanego dalej »BGB«)].

[…]”.

6 Paragraf 9 ErbStG przewiduje, że zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego przy nabyciu w drodze dziedziczenia jest śmierć spadkodawcy.

7 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 […];

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. […]

[…]”.

8 Paragraf 15 ErbStG, zatytułowany „Grupy podatkowe”, przewiduje:

„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,

[…]”.

9 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.

[…]”.

10 Paragraf 37 ErbStG, zatytułowany „Stosowanie ustawy”, w ust. 14 stanowi:

„Paragrafy […] i 16 ust. 1 i 2 w brzmieniu obowiązującym na dzień 25 czerwca 2017 r. stosuje się do nabycia, w przypadku którego zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpiło po dniu 24 czerwca 2017 r.”.

11 Paragraf 121 Bewertungsgesetz (ustawy w sprawie wyceny) w brzmieniu opublikowanym w dniu 1 lutego 1991 r. (BGBl. 1991 I, s. 230), zmienionej ustawą z dnia 4 listopada 2016 r., zatytułowany „Majątek krajowy”, stanowi:

„Majątek krajowy obejmuje:

1) nieruchomości rolne i leśne położone na terytorium kraju;

2) majątek nieruchomy położony na terytorium kraju;

[…]”.

12 Paragraf 2303 BGB, zatytułowany „Uprawnieni do zachowku; wysokość zachowku”, w ust. 1 przewiduje:

„Jeżeli zstępny spadkodawcy jest wyłączony od 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 […]”.

13 Paragraf 2311 BGB, zatytułowany „Wartość spadku”, stanowi:

„1. Zachowek oblicza się według stanu i wartości spadku w chwili otwarcia spadku […].

2. Wartość w razie potrzeby określa się szacunkowo. Ustalenie wartości dokonane przez spadkodawcę nie jest miarodajne”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Skarżąca w postępowaniu głównym jest obywatelką austriacką zamieszkałą w Austrii. Jest ona córką E, który również był obywatelem austriackim zamieszkałym w Austrii i którego śmierć nastąpiła w dniu 12 sierpnia 2018 r.

15 Był on właścicielem trzech nieruchomości zabudowanych i jednej niezabudowanej w Niemczech. Sporządził testament, w którym ustanowił córkę swoją jedyną spadkobierczynią, pozostawiając swoją małżonkę i syna jedynie z prawem do zachowku.

16 Po śmierci ojca skarżąca w postępowaniu głównym zobowiązała się w drodze umowy do zapłaty swojej matce i bratu kwot w wysokości 1 700 000 EUR i 2 850 000 EUR, w celu zaspokojenia ich roszczeń do zachowku. W deklaracji dotyczącej podatku od spadków złożonej w urzędzie skarbowym V wniosła ona o odliczenie od wartości jej spadku zobowiązań dotyczących zachowku jako długów spadkowych w wysokości 43% ich kwoty, tj. w łącznej wysokości 1 956 500 EUR. Uznała ona, że część majątku nieruchomego podlegająca opodatkowaniu podatkiem od spadków w Niemczech stanowiła 43% wartości całej masy spadkowej w wysokości 11 592 598,10 EUR, która obejmowała również dochody kapitałowe i nieruchomość położoną w Hiszpanii.

17 Urząd skarbowy V określił wysokość zobowiązania w podatku od spadków, jaki miała zapłacić skarżąca w postępowaniu głównym, na kwotę 642 333 EUR. Opodatkowaniu podlegały przy tym jedynie nieruchomości położone w Niemczech. Odmówił on odliczenia zobowiązań dotyczących zachowku jako długów spadkowych, argumentując, że zgodnie z § 10 ust. 6 zdanie drugie ErbStG zachowek ten nie był gospodarczo związany z nieruchomościami należącymi do masy spadkowej. 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 kwotę wolną od podatku w niższej wysokości.

18 W swojej skardze do Finanzgericht Düsseldorf (sądu ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) skarżąca w postępowaniu głównym podnosi, że przysługuje jej pełna kwota wolna od podatku przewidziana w § 16 ust. 1 pkt 2 ErbStG, ponieważ ust. 2 tego przepisu jest sprzeczny z prawem Unii. Uważa ona ponadto, że to samo dotyczy odmowy odliczenia jako długów spadkowych całości lub części zobowiązań dotyczących zachowku, w wysokości wyliczonej przez nią kwoty.

19 Sąd odsyłający wskazuje, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od kwestii, czy § 16 ust. 2 ErbStG i § 10 ust. 6 zdanie drugie tej ustawy, które mają zastosowanie w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego w zakresie podatku od spadków, gdy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mieli miejsca zamieszkania ani miejsca zwykłego pobytu w Niemczech w chwili śmierci, są zgodne z art. 63 ust. 1 i art. 65 TFUE.

20 W pierwszej kolejności sąd ten wskazuje, że § 16 ust. 2 ErbStG został wprowadzony przez niemieckiego ustawodawcę w następstwie wyroku z dnia 8 czerwca 2016 r., Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Na mocy tego przepisu i zgodnie z § 37 ust. 14 ErbStG w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia, w odniesieniu do którego zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpiło po dniu 24 czerwca 2017 r., należy obniżyć kwotę wolną od podatku przewidzianą w § 16 ust. 1 ErbStG o kwotę obliczoną na podstawie ust. 2 tego przepisu. Sąd odsyłający wyraża jednak wątpliwości co do zgodności tego nowego uregulowania z art. 63 ust. 1 TFUE i art. 65 TFUE według ich wykładni dokonanej przez Trybunał.

21 W drugiej kolejności sąd odsyłający zastanawia się również nad zgodnością § 10 ust. 6 zdanie drugie ErbStG z tymi postanowieniami.

22 W ramach ograniczonego obowiązku podatkowego w zakresie podatku od spadków, o którym mowa w postępowaniu głównym, urząd skarbowy V opodatkował jedynie majątek nieruchomy położony na terytorium kraju. W tym względzie § 10 ust. 6 ErbStG nie pozwala skarżącej w postępowaniu głównym na odliczenie jako długów spadkowych od wartości nabycia w drodze dziedziczenia, zgodnie z § 10 ust. 5 ErbStG, wartości zobowiązań dotyczących zachowku przysługującego jej matce i bratu, które musi wypełnić.

23 Zgodnie bowiem z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) związek gospodarczy, który stanowi przesłankę zastosowania § 10 ust. 6 ErbStG do celów możliwości odliczenia długów i obciążeń, występuje tylko wtedy, gdy te długi i obciążenia mogą zostać przyporządkowane do określonych składników majątkowych wchodzących w skład spadku. Tymczasem zgodnie z tym orzecznictwem okoliczność, że zachowek jest obliczany zgodnie z § 2311 BGB w zależności od wartości spadku, nie tworzy takiego związku gospodarczego, lecz co najwyżej związek prawny.

24 Sąd ten wskazuje, że zakładając, iż w chwili śmierci spadkodawca lub skarżąca w postępowaniu głównym mieli miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w Niemczech, sytuacja ta skutkuje nieograniczonym obowiązkiem podatkowym skarżącej w postępowaniu głównym, pozwalającym jej na odliczenie w całości od majątku nabytego w drodze dziedziczenia zobowiązań dotyczących zachowku jako długów spadkowych na podstawie § 10 ust. 5 pkt 2 ErbStG.

25 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?

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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym obliczania podatku od spadków, które przewidują, że w przypadku przeniesienia własności nieruchomości położonych na terytorium kraju, jeżeli w dacie śmierci ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mieli miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim, kwota wolna odliczana od podstawy opodatkowania ulega zmniejszeniu – w stosunku do kwoty wolnej stosowanej w przypadku, gdy co najmniej jeden z nich miał w tej samej dacie miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim – o kwotę odpowiadającą części, jaką stanowi wartość majątku niepodlegającego opodatkowaniu w tym samym państwie członkowskim w stosunku do wartości całej masy spadkowej.

27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, pomimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te powinny korzystać z tych kompetencji z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności podstawowych swobód gwarantowanych traktatem FUE [zob. w szczególności wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r., van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 3 marca 2021 r., Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 29 kwietnia 2021 r., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Dochody wypłacane przez UCITS), C-480/19, EU:C:2021:334, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo].

28 Artykuł 63 ust. 1 TFUE wprowadza ogólny zakaz wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

29 Podatek od spadków polegających na przeniesieniu na jedną lub kilka osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą jest objęty postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi przepływów kapitału wchodzących w zakres art. 63 TFUE, z wyjątkiem sytuacji, w których

elementy konstytutywne spadków zawierają się na terytorium jednego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 26 maja 2016 r., Komisja/Grecja, C-244/15, EU:C:2016:359, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Sytuacja, w której państwo członkowskie stosuje podatek od spadków do majątku spadkowego znajdującego się na jego terytorium, należącego do osoby niemającej miejsca zamieszkania na tym terytorium w chwili jej śmierci i przypadającego spadkobiercy również niebędącemu rezydentem, nie może zostać uznana za sytuację o charakterze wyłącznie wewnętrznym. W związku z tym taka sytuacja wchodzi w zakres przepływów kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

31 Należy zatem zbadać, czy uregulowanie krajowe, które przewiduje, w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego w zakresie od spadków, obniżenie kwoty wolnej odliczanej od podstawy opodatkowania, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE, a jeśli tak, to czy ograniczenie takie jest uzasadnione.

W przedmiocie istnienia ograniczenia w rozumieniu art. 63 TFUE

32 W odniesieniu do dziedziczenia do środków stanowiących ograniczenia w przepływie kapitału zaliczają się te, które powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie mającej miejsce zamieszkania w państwie innym niż to, w którym znajdują się dane dobra i w którym są one opodatkowane (wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W niniejszej sprawie przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego przewidują, że jeżeli spadek obejmuje nieruchomości położone w Niemczech, a ani spadkodawca, ani spadkobierca nie posiadali miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim w dacie śmierci, kwota wolna odliczana od podstawy opodatkowania jest niższa niż ta, która miałaby zastosowanie, gdyby spadkodawca lub spadkobierca posiadali miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim w tej dacie. Ta kwota wolna jest bowiem pomniejszona o kwotę odpowiadającą części, jaką stanowi wartość majątku niepodlegająca opodatkowaniu w tym samym państwie członkowskim w stosunku do wartości całej masy spadkowej.

34 W konsekwencji takie uregulowanie prowadzi do tego, że nabycie w drodze dziedziczenia między nierezydentami podlega większemu obciążeniu podatkowemu niż nabycie w drodze dziedziczenia z udziałem przynajmniej jednego rezydenta, a zatem skutkuje zmniejszeniem wartości spadku. Z powyższego wynika, że uregulowanie krajowe, takie jak sporne w postępowaniu głównym, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie istnienia uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału na podstawie art. 65 TFUE

35 Z art. 65 ust. 1 TFUE w związku z ust. 3 tego artykułu wynika, że państwa członkowskie mogą w swoich uregulowaniach krajowych wprowadzić rozróżnienie pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami, o ile to odmienne traktowanie nie stanowi arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału.

36 Należy zatem odróżnić odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, od arbitralnej dyskryminacji zakazanej przez ust. 3 tego artykułu. W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że regulacja krajowa może zostać uznana za zgodną z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie wtedy, gdy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym ostatnim wypadku odmienne traktowanie powinno być właściwe dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przezeń celu i nie wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

– *W przedmiocie porównywalności danych sytuacji*

37 Rząd niemiecki podnosi, że nabycia w drodze dziedziczenia dotyczące nierezydentów i dotyczące rezydentów należą do obiektywnie odmiennych sytuacji. Odmienne traktowanie pod względem podatkowym nabycia w drodze dziedziczenia dotyczącego nierezydentów i rezydentów w zakresie podatku od spadków obejmującego nieruchomości położone w Niemczech jest zatem obiektywnie uzasadnione.

38 Należy zauważyć, że na podstawie przepisów będących przedmiotem postępowania głównego kwota podatku od spadku obejmującego nieruchomości położone w Niemczech jest obliczana jednocześnie w oparciu o wartość tych nieruchomości oraz osobisty stosunek istniejący pomiędzy spadkodawcą a spadkobiercą. Tymczasem ani pierwsze, ani drugie z tych dwóch kryteriów nie zależy od miejsca ich zamieszkania. Ponadto sporne przepisy niemieckie co do zasady uznają zarówno nabywcę spadku otwartego między nierezydentami, jak i spadku dotyczącego przynajmniej jednego rezydenta za podatników do celów poboru podatku od spadków w związku z nieruchomościami położonymi w Niemczech. W obydwu przypadkach, dla celów obliczenia kwoty podatku od spadków, określenie klasy i stawki opodatkowania wynika bowiem z tych samych zasad. Tylko w odniesieniu do ustalenia podlegającego opodatkowaniu wzbogacenia beneficjenta uregulowanie to odmiennie traktuje przy obliczaniu podatków od spadków dotyczących nieruchomości położonych w Niemczech spadki otwarte pomiędzy nierezydentami oraz spadki dotyczące rezydenta.

39 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że stawiając na tej samej płaszczyźnie dla celów opodatkowania nieruchomości, po pierwsze, spadkobierców niebędących rezydentami, którzy nabyli tę nieruchomość od spadkodawcy niebędącego rezydentem, a po drugie, spadkobierców nierezydentów lub rezydentów, którzy nabyli taki majątek od spadkobiercy będącego nierezydentem, sam ustawodawca krajowy uznał, że pomiędzy tymi dwiema kategoriami spadkobierców w zakresie sposobów i warunków poboru podatku od spadków nie istnieje żadna obiektywna różnica, która mogłaby uzasadnić odmienne traktowanie (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 51).

40 Co prawda, jak podnosi rząd niemiecki, po pierwsze, niemiecka kompetencja podatkowa w przypadku ograniczonego obowiązku podatkowego w zakresie podatku od spadków mającego zastosowanie do nabycia w drodze dziedziczenia pomiędzy nierezydentami jest ograniczona do krajowego majątku nieruchomego, podczas gdy w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego tym podatkiem nabycia w drodze dziedziczenia, w którym uczestniczy co najmniej jeden rezydent, kompetencja ta rozciąga się na całość nabytych składników majątku. Po drugie, w sprawie w postępowaniu głównym, w przeciwieństwie do przepisów będących przedmiotem

w szczególności wyroku z dnia 17 października 2013 r., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), kwota wolna od podatku mająca zastosowanie do spadkobierców podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest określana nie w sposób ryczałtowy, lecz proporcjonalnie do wartości majątku, nad którym wykonywana jest wspomniana kompetencja, w stosunku do wartości całej masy spadkowej.

41 Jednakże okoliczności te nie mogą podważyć wniosku zawartego w pkt 39 niniejszego wyroku. W przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego kwota wolna odliczana od podstawy opodatkowania przewidziana przez przepisy będące przedmiotem postępowania głównego nie różni się w żaden sposób w zależności od kwoty podstawy opodatkowania podlegającej niemieckiej kompetencji podatkowej. Jak bowiem wynika z informacji przekazanych Trybunałowi, ta kwota wolna od podatku, którą ocenia się w zależności od więzi pokrewieństwa istniejącego pomiędzy spadkobiercą a spadkodawcą, jest przyznawana automatycznie każdemu spadkobiercy tylko na podstawie jego statusu podatnika podatku od spadków w Niemczech, w celu zapewnienia zwolnienia części majątku rodzinnego poprzez obniżenie łącznej kwoty spadku. Tymczasem, co się tyczy opodatkowania wynikającego z wykonywania przez Republikę Federalną Niemiec jej kompetencji podatkowej, spadkobierca podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją spadkobiercy podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, ponieważ, podobnie jak status podatnika nie zależy od miejsca zamieszkania, jako że sporne przepisy poddają opodatkowaniu podatkiem od spadków każde nabycie nieruchomości położonych w Niemczech niezależnie od tego, czy spadkodawca i spadkobierca są rezydentami, ani charakter łączących ich więzi pokrewieństwa, ani cel, jakim jest częściowe zwolnienie majątku rodzinnego, nie zależą od miejsca zamieszkania (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 53).

42 Zatem nabywca spadku, którego podstawa opodatkowania w Niemczech składałaby się z nieruchomości równoważnych z nieruchomościami, w odniesieniu do których skarżąca w postępowaniu głównym podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków, mógłby, gdyby nabył takie dobra od osoby zamieszkałej na terytorium niemieckim, z którą łączą go więzy pokrewieństwa, lub gdyby, zamieszkując na tym terytorium, nabył ten majątek od takiej osoby, która tam nie zamieszkiwała, powołać się – w odróżnieniu od tej skarżącej – na całą kwotę wolną od podatku przewidzianą w przepisach krajowych.

43 Wynika z tego, że okoliczności powołane przez rząd niemiecki nie są tego rodzaju, by ze względu na tę kwotę wolną sytuacja niebędącego rezydentem spadkobiercy zmarłego niebędącego rezydentem obiektywnie różniła się od sytuacji spadkobiercy nierezydenta zmarłego będącego rezydentem lub spadkobiercy rezydenta zmarłego będącego rezydentem albo nierezydentem (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 55).

44 Z powyższego wynika, że odmienne traktowanie dotyczące możliwości skorzystania z kwoty wolnej od podatku takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych.

– *W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia nadrzędnym względem interesu ogólnego*

45 Rząd niemiecki utrzymuje, że to odmienne traktowanie może być uzasadnione między innymi koniecznością zagwarantowania spójności jego systemu podatkowego.

46 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał przyznał, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, niemniej jednak aby można było uwzględnić to uzasadnienie, konieczne jest wykazanie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy przyznaniem danej korzyści podatkowej a wyrównaniem tej korzyści przez zapłatę określonego podatku, przy czym bezpośredni charakter takiego związku należy oceniać z uwzględnieniem celu danego uregulowania (wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W niniejszej sprawie, jak wskazano w pkt 41 niniejszego wyroku, rząd niemiecki podnosi, że w ramach podatku od spadków, którego celem jest opodatkowanie wzbogacenia wynikającego z nabycia w drodze dziedziczenia, kwota wolna od podatku przewidziana w § 16 ErbStG, której wysokość zależy od więzi pokrewieństwa istniejącej pomiędzy spadkodawcą a spadkobiercą, ma na celu zapewnienie zwolnienia części majątku rodzinnego poprzez obniżenie całkowitej kwoty spadku. W szczególności ma on na celu zagwarantowanie, w przypadku blisko związanych członków rodziny, aby każdy z tych podatników mógł skorzystać z przypadającego mu spadku, będąc częściowo zwolnionym z podatku od spadków, a nawet całkowicie zwolnionym z podatku od spadków w odniesieniu do mniejszych nabyć w obrębie rodziny.

48 W tym celu, zgodnie z § 16 ust. 1 ErbStG, beneficjenci spadku mogą skorzystać z całości tej kwoty wolnej, jeżeli obciążenie podatkowe, do którego się ona odnosi, rozciąga się na całą nabytą masę spadkową.

49 Natomiast ust. 2 tego paragrafu przewiduje, że kwota wolna od podatku, o którą może ubiegać się spadkobierca z powodu więzi pokrewieństwa ze spadkodawcą, zostaje zmniejszona proporcjonalnie do części wzbogacenia po stronie spadkobiercy, który nie podlega kompetencji podatkowej Republiki Federalnej Niemiec.

50 W związku z tym przepisy takie jak będące przedmiotem postępowania głównego ustanawiają bezpośredni związek pomiędzy kwotą wolną od podatku, na którą może powołać się spadkobierca, a zakresem kompetencji podatkowej wykonywanej w odniesieniu do wzbogacenia wynikającego dla niego z nabycia w drodze dziedziczenia.

51 Ponadto w świetle zasad przypomnianych w pkt 36 niniejszego wyroku należy zauważyć, po pierwsze, że związek ten jest właściwy do zapewnienia realizacji celu tego uregulowania. Przepisy będące przedmiotem postępowania głównego gwarantują bowiem, że w przypadku łącznego wzbogacenia tej samej wartości przyznana kwota wolna od podatku stanowi równoważną część masy spadkowej podlegającą opodatkowaniu, niezależnie od tego, czy zachodzi sytuacja podlegania nieograniczonemu czy ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

52 Uregulowanie to ma zatem na celu unikanie systematycznego zaniżania zdolności podatkowej podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu poprzez umożliwienie spadkobiercy podlegającemu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu skorzystania z całej kwoty wolnej od podatku, podczas gdy kwota ta nie ma związku z opodatkowaniem całego wzbogacenia wynikającego z nabycia spadku.

53 Po drugie, rzeczone uregulowanie nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu, ponieważ czerpie się korzyść z rozpatrywanej w postępowaniu głównym kwoty wolnej od podatku proporcjonalnie do zakresu kompetencji podatkowej wykonywanej przez Republikę Federalną Niemiec w stosunku do całej masy spadkowej. W szczególności z tych

samych przepisów wynika, że jeżeli nieruchomości opodatkowane przez to państwo członkowskie odpowiadają całej tej masie spadkowej, spadkobierca podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest uprawniony, podobnie jak spadkobierca podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, do korzystania w całości z kwoty wolnej od podatku przewidzianej ze względu na więzi pokrewieństwa ze spadkodawcą.

54 Wynika z tego, że w odróżnieniu od przepisów przewidujących zryczałtowaną kwotę wolną od podatku w przypadkach ograniczonego obowiązku podatkowego rozpatrywanych w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE wynikające z uregulowania krajowego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym w zakresie, w jakim dotyczy ono kwoty wolnej od podstawy opodatkowania, jest uzasadnione koniecznością zachowania spójności systemu podatkowego.

55 W związku z tym odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi następująco: art. 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym obliczania podatku od spadków, które przewidują, że w przypadku przeniesienia własności nieruchomości położonych na terytorium kraju, jeżeli w dacie śmierci ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mieli miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim, kwota wolna odliczana od podstawy opodatkowania ulega zmniejszeniu – w stosunku do kwoty wolnej stosowanej w przypadku, gdy co najmniej jeden z nich miał w tej samej dacie miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim – o kwotę odpowiadającą części, jaką stanowi wartość majątku niepodlegającego opodatkowaniu w tym samym państwie członkowskim w stosunku do wartości całej masy spadkowej.

W przedmiocie pytania drugiego

56 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym obliczania podatku od spadków, które przewidują, że w przypadku przeniesienia własności nieruchomości położonych na terytorium kraju, jeżeli w dacie śmierci ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mieli miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim, zobowiązania dotyczące zachowku jako długi spadkowe nie podlegają odliczeniu od wartości spadku, podczas gdy zobowiązania te mogą zostać odliczone w całości, jeżeli przynajmniej jeden z nich miał w tej samej dacie miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim.

57 Z rozważań przedstawionych w pkt 27–30 niniejszego wyroku wynika, że należy zbadać, czy takie uregulowanie krajowe stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE, i jeśli tak jest, to czy ograniczenie takie jest uzasadnione.

W przedmiocie istnienia ograniczenia w rozumieniu art. 63 TFUE

58 Jak przypomniano w pkt 32 niniejszego wyroku, w przypadku dziedziczenia do środków stanowiących ograniczenia w przepływie kapitału zaliczają się te, które powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie mającej miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż to, na którego terytorium znajdują się dane dobra.

59 W niniejszej sprawie przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego przewidują, że w wypadku spadku obejmującego nieruchomości położone w Niemczech, jeżeli ani spadkodawca, ani spadkobierca nie posiadali miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim w dacie śmierci, spadkobierca ten nie może odliczyć jako długu spadkowego zobowiązań dotyczących zachowku, podczas gdy ta możliwość odliczenia jest przewidziana, jeżeli spadkodawca lub spadkobierca mieli miejsce zamieszkania na terytorium niemieckim w tej dacie.

60 W konsekwencji przepisy takie, uzależniające od miejsca zamieszkania spadkodawcy i spadkobiercy w dniu śmierci uprawnienie do odliczenia od podstawy opodatkowania spadku zobowiązań dotyczących zachowku odpowiadających nieruchomościom położonym na terytorium kraju, prowadzą do tego, że dziedziczenie między nierezydentami dotyczące tego rodzaju dóbr podlega wyższemu obciążeniu podatkowemu niż dziedziczenie z udziałem przynajmniej jednego rezydenta i w konsekwencji skutkuje zmniejszeniem wartości tego spadku. Z powyższego wynika, że przepisy prawa krajowego takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 września 2008 r., Eckelkamp i in., C-11/07, EU:C:2008:489, pkt 45, a także 46).

W przedmiocie istnienia uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału na podstawie art. 65 TFUE

61 Należy zatem zbadać, czy stwierdzone w ten sposób ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione w świetle art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, a w świetle powodów przedstawionych w pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, czy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, czy też odpowiada nadrzędnym względom interesu ogólnego, a jeśli tak, to czy jest ono właściwe dla zagwarantowania realizacji zamierzonego celu i czy nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia.

– *W przedmiocie porównywalności danych sytuacji*

62 Jak wynika z pkt 37–39 niniejszego wyroku, w odniesieniu do kwoty podatku od spadków należnego z tytułu nieruchomości położonych w Niemczech nie istnieje żadna obiektywna różnica pomiędzy, odpowiednio, spadkami pomiędzy osobami, z których żadna w chwili śmierci nie zamieszkuje w tym państwie członkowskim, a spadkami pomiędzy osobami, z których przynajmniej jedna zamieszkuje w tym dniu we wspomnianym państwie.

63 Oceny tej nie może podważyć argument rządu niemieckiego, zgodnie z którym w odróżnieniu od orzecznictwa wynikającego w szczególności z wyroku z dnia 11 września 2008 r., Eckelkamp i in. (C-11/07, EU:C:2008:489), które dotyczyło możliwości odliczenia opłat ciążących na nieruchomości podlegających opodatkowaniu podatkiem od spadków, zobowiązania dotyczące zachowku nie były bezpośrednio związane z nieruchomościami położonymi na terytorium Niemiec, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od spadków.

64 Niezależnie bowiem od ich kwalifikacji w prawie krajowym zobowiązania dotyczące zachowku odnoszą się, przynajmniej częściowo, do nieruchomości położonych w Niemczech, w odniesieniu do których Republika Federalna Niemiec wykonuje z tego względu swoją kompetencję podatkową.

65 Z powyższego wynika, że odmienne traktowanie dotyczące możliwości odliczenia zobowiązań dotyczących zachowku, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, dotyczy obiektywnie porównywalnych sytuacji.

– *W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia nadrzędnym względem interesu ogólnego*

66 Rząd niemiecki utrzymuje, że to odmienne traktowanie może być uzasadnione, w pierwszej kolejności, koniecznością zagwarantowania spójności jego systemu podatkowego.

67 Jak przypomniano w pkt 46 niniejszego wyroku, konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie. Jednakże, 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.

68 W niniejszej sprawie rząd niemiecki podnosi, że przepisy dotyczące możliwości odliczenia zobowiązań dotyczących zachowku mają na celu umożliwienie ustalenia rzeczywistego zwiększenia aktywów, które wynika z nabycia w drodze dziedziczenia i w odniesieniu do którego należy zapłacić podatek od spadków.

69 Tymczasem odmiennego traktowania wynikającego z uregulowania rozpatrywanego w postępowaniu głównym nie można uzasadnić koniecznością zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego, ponieważ – jak zauważył rzecznik generalny w pkt 104 opinii – § 10 ust. 6 ErbStG skutkuje wyłączeniem odliczenia zobowiązań dotyczących zachowku, jeżeli w chwili śmierci ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mieli miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu na terytorium niemieckim, nawet jeśli – jak wynika z pkt 64 niniejszego wyroku – zobowiązania te przynajmniej częściowo pozostają w wystarczającym związku ze składnikami masy spadkowej, nad którymi Republika Federalna Niemiec sprawuje kompetencję podatkową, i odpowiadają części masy spadkowej, która nie stanowi wzbogacenia dla spadkobierców podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

70 Rząd niemiecki podnosi w drugiej kolejności, że odmienne traktowanie takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym może być uzasadnione zasadą terytorialności i koniecznością zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, co stanowi oczywiście zgodny z prawem cel uznany przez Trybunał (wyrok z dnia 8 czerwca 2016 r., Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, pkt 65).

71 Należy jednak zauważyć, że odmienne traktowanie dotyczące możliwości odliczenia zobowiązań dotyczących zachowku, o których mowa w postępowaniu głównym, wynika wyłącznie z zastosowania rozpatrywanych przepisów niemieckich. Ponadto rząd niemiecki nie przedstawia powodów, dla których uwzględnienie zobowiązań dotyczących zachowku, jeżeli są one związane z nieruchomościami, wobec których Republika Federalna Niemiec wykonuje swoje kompetencje podatkowe w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, prowadziłoby do rezygnacji przez to państwo członkowskie z części tej kompetencji na rzecz innych państw członkowskich lub wpływałoby na kompetencje podatkowe tego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 czerwca 2016 r., Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, pkt 70).

72 Wreszcie w odniesieniu do argumentu tego państwa członkowskiego, że takie odmienne traktowanie jest uzasadnione w celu unikania podwójnego opodatkowania zobowiązań dotyczących zachowku, należy najpierw przypomnieć, że obywatel państwa członkowskiego nie może być pozbawiony możliwości powołania się na postanowienia traktatu FUE na tej podstawie, iż korzysta on z korzyści podatkowych zagwarantowanych zgodnie z prawem w obowiązujących przepisach innego państwa członkowskiego aniżeli państwo, którego jest on rezydentem (wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

73 Następnie, jak wyjaśnił rząd niemiecki w swoich uwagach na piśmie i z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, nie istnieje umowa dwustronna pomiędzy Republiką Federalną Niemiec i Republiką Austrii w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od spadków. W tych okolicznościach państwo członkowskie, w którym są położone nieruchomości będące przedmiotem spadku, nie może, w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału wynikającego z jego ustawodawstwa, powoływać się na niezależną od jego woli możliwość skorzystania przez spadkobiercę z podobnego prawa do odliczenia kwoty wolnej od podatku przyznanego przez inne państwo członkowskie, które to prawo mogłoby całkowicie lub częściowo skompensować stratę poniesioną przez spadkobiercę w wyniku nieuwzględnienia przez państwo członkowskie, w którym znajduje się dana nieruchomość, przy obliczaniu podatku od spadków, zobowiązań dotyczących zachowku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 września 2008 r., Eckelkamp i in., C-11/07, EU:C:2008:489, pkt 67, 68; z dnia 11 września 2008 r., Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, pkt 64, 65; a także z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 42).

74 Państwo członkowskie nie może bowiem powoływać się na istnienie korzyści przyznanej jednostronnie przez inne państwo członkowskie w celu unikania zobowiązań, które na nich ciążą na mocy traktatu FUE, w szczególności na mocy jego postanowień dotyczących swobodnego przepływu kapitału (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

75 Z powyższego wynika, że ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE wynikające z przepisów krajowych takich jak będące przedmiotem postępowania głównego w zakresie, w jakim dotyczy ono braku możliwości odliczenia zobowiązań dotyczących zachowku, nie może być uzasadnione ani koniecznością zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego, ani zasadą terytorialności i koniecznością zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

76 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym obliczania podatku od spadków, które przewidują, że w przypadku przeniesienia własności nieruchomości położonych na terytorium kraju, jeżeli w dacie śmierci ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mieli miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim, zobowiązania dotyczące zachowku jako długi spadkowe nie podlegają odliczeniu od wartości spadku, podczas gdy zobowiązania te mogą zostać odliczone w całości, jeżeli przynajmniej jeden z nich miał w tej samej dacie miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

77 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym obliczania podatku od spadków, które przewidują, że w przypadku przeniesienia własności nieruchomości położonych na terytorium kraju, jeżeli w dacie śmierci ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mieli miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim, kwota wolna odliczana od podstawy opodatkowania ulega zmniejszeniu – w stosunku do kwoty wolnej stosowanej w przypadku, gdy co najmniej jeden z nich miał w tej samej dacie miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim – o kwotę odpowiadającą części, jaką stanowi wartość majątku niepodlegającego opodatkowaniu w tym samym państwie członkowskim w stosunku do wartości całej masy spadkowej.**

2) **Artykuły 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym obliczania podatku od spadków, które przewidują, że w przypadku przeniesienia własności nieruchomości położonych na terytorium kraju, jeżeli w dacie śmierci ani spadkodawca, ani spadkobierca nie mieli miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim, zobowiązania dotyczące zachowku jako długi spadkowe nie podlegają odliczeniu od wartości spadku, podczas gdy zobowiązania te mogą zostać odliczone w całości, jeżeli przynajmniej jeden z nich miał w tej samej dacie miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w tym państwie członkowskim.**

Podpisy