

Sprawa C-510/08

Vera Mattner

przeciwko

Finanzamt Velbert

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Düsseldorf)

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 56 WE i 58 WE – Podatek od nabycia własności tytułem darowizny – Teren, na którym została wzniesiona nieruchomość – Prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania – Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Podatek od darowizn

(art. 56 WE, 58 WE)

Postanowienia art. 56 WE w związku z art. 58 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, które przewiduje, że przy obliczaniu podatku od darowizn kwota wolna od podatku podlegająca odliczeniu od podstawy opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze darowizny po stronie w tym państwie jest niższa, jeżeli darczyca i obdarowany zamieszkują w chwili dokonania darowizny w innym państwie członkowskim, niż kwota, która miałaby zastosowanie, jeżeli przynajmniej jeden z nich zamieszkiwałby w chwili dokonania darowizny w pierwszym państwie członkowskim.

W istocie gdy omawiane przepisy krajowe uzależniają możliwość odliczenia kwoty wolnej od podatku od podstawy opodatkowania danej nieruchomości od miejsca zamieszkania darczyńcy lub obdarowanego w chwili dokonania darowizny, to wynikające stąd wyższe opodatkowanie darowizny pomiędzy nierezydentami stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

Takie odmienne traktowanie nie może zostać uzasadnione tym, iż odnosi się ono do sytuacji, które są obiektywnie różne. Skoro uregulowanie krajowe stawia na tej samej podstawie dla celów opodatkowania nabytej w drodze darowizny nieruchomości po stronie na terytorium danego państwa członkowskiego, z jednej strony, obdarowanych nierezydentów, którzy nabyli to dobro od darczyńcy nierezydenta, oraz, z drugiej strony, obdarowanych nierezydentów lub rezydentów, którzy nabyli takie dobro od darczyńcy będącego rezydentem, a także obdarowanych rezydentów, którzy nabyli to samo dobro od darczyńcy niebędącego rezydentem, to nie może ono, bez naruszania wymogów prawa Unii, traktować owych obdarowanych odmiennie w ramach tego samego opodatkowania, w odniesieniu do stosowania kwoty wolnej od podatku do podstawy opodatkowania tej nieruchomości. W istocie nie istnieje pomiędzy tymi dwiema kategoriami osób, w zakresie sposobów i warunków poboru podatku żadna obiektywna różnica, która mogłaby uzasadnić odmienne traktowanie.

Ponadto państwo członkowskie, w którym po stronie jest nieruchomość będąca przedmiotem darowizny, nie może, w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału wynikającego z jego uregulowania, powoływać się na niezależną od jego woli możliwość skorzystania przez obdarowanego z podobnego prawa do odliczenia kwoty wolnej od podatku

przyznanego przez inne państwo członkowskie, takie jak państwo członkowskie, w którym darczyca i obdarowany mieli miejsce zamieszkania w chwili dokonania darowizny, które to prawo mogłoby darczyńcy lub ci, w całości skompensować stratę poniesioną przez obdarowanego w wyniku zmniejszonej kwoty wolnej od podatku zastosowanej przy obliczaniu podatku od darowizny w pierwszym państwie członkowskim. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, w której państwo członkowskie, w którym zamieszkują darczyca i obdarowany stosuje niższą kwotę wolną od podatku niż kwota przyznawana przez państwo członkowskie, na którego terytorium znajduje się nieruchomości stanowiąca przedmiot darowizny, lub ustala wartość tej nieruchomości na wyższym poziomie niż poziom ustalony w ostatnim z wymienionych państw członkowskich.

Ponadto niebezpieczeństwo obejścia przepisów dotyczących podatków od spadków poprzez dokonanie kilku jednoczesnych darowizn lub przeniesienie całego majątku danej osoby w drodze kolejnych darowizn rozłożonych w czasie nie może uzasadniać ograniczenia kwoty wolnej od podatku stosowanej do podstawy opodatkowania gdy niebezpieczeństwo to wydaje się czysto hipotetyczne. Jeżeli chodzi o ewentualność późniejszych darowizn, o ile wprawdzie państwo członkowskie, na którego terytorium położona jest nieruchomości stanowiąca przedmiot darowizny, ma prawo upewnić się, że zasady opodatkowania w dziedzinie dziedziczenia nie są obchodzone w drodze rozłożonych w czasie darowizn pomiędzy tymi samymi osobami, to niebezpieczeństwo obejścia prawa w zakresie dotyczącym darowizn dokonanych pomiędzy osobami, które nie zamieszkują w tym państwie członkowskim, istnieje również w odniesieniu do darowizn, w których uczestniczy rezydent. Gdy aby uniemożliwić takie rozłożenie darowizn, ustawodawstwo krajowe nie przewiduje, w odniesieniu do darowizn, w których uczestniczy rezydent, stosowania obniżonej kwoty wolnej od podatku, lecz jedynie to, że pełna kwota wolna od podatku przewidziana dla takich darowizn jest stosowana jedynie jeden raz do podstawy opodatkowania wynikającej ze zliczenia odnośnych darowizn, stosowanie obniżonej kwoty wolnej od podatku wówczas gdy darowizna jest dokonywana przez osoby nie będące rezydentami nie może zostać uznane za środek odpowiedni dla osiągnięcia celu jakim jest uniknięcie takiego obejścia.

Sporne uregulowanie nie może również zostać uzasadnione koniecznością zachowania spójności krajowego systemu podatkowego, gdy ulga podatkowa wynikająca w państwie członkowskim, na terytorium którego położona jest nieruchomości stanowiąca przedmiot darowizny, z zastosowania pełnej kwoty wolnej od podatku do podstawy opodatkowania wówczas, gdy w darowiźnie tej bierze udział co najmniej jeden rezydent tego państwa, nie jest wyrównywana przez niego poprzez jakkolwiek zapłatę określonego podatku z tytułu podatku od darowizny.

(por. pkt 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48-51, 54-56; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 22 kwietnia 2010 r.(*)

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 56 WE i 58 WE – Podatek od nabycia w szczególności tytułem darowizny – Teren, na którym została wzniesiona nieruchomości – Prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania – Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów

W sprawie C-510/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 listopada 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 listopada 2008 r., w postępowaniu:

Vera Mattner

przeciwko

Finanzamt Velbert,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, P. Lindh, A. Rosas, U. Løhmus i A. Ó Caoimh (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 lutego 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Finanzamt Velbert przez F.D. Rilingera oraz G. Köhler, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 39 WE, 43 WE, 56 WE i 58 WE, dotyczących, odpowiednio, swobodnego przepływu pracowników, swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy V. Mattner a Finanzamt Velbert (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie obliczania podatku od nabycia własności należącego z tytułu darowizny terenu zabudowanego położonego w Niemczech.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchyłony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5):

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

2. Przelewy w odniesieniu do przepływów kapitału odbywają się na tych samych warunkach kursowych, jakie obowiązują przy realizacji płatności w transakcjach bieżących”.

4 Wśród przepływów kapitału wymienionych w załączniku I do dyrektywy 88/361 znajdują się, w tytule XI tego załącznika, przepływy kapitałów o charakterze osobistym, które obejmują między innymi darowizny.

Uregulowania krajowe

5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawa o podatku od spadków i darowizn) w brzmieniu z dnia 27 lutego 1997 r. (BGBl. 1997 I, s. 378), zmieniona ostatnio przez ustawę z dnia 10 października 2007 r. (BGBl. 2007 I, s. 2332), która ma zastosowanie do okoliczności faktycznych zaistniałych w postępowaniu przed sądem krajowym (zwana dalej „ErbStG”), zawiera następujące przepisy:

„Paragraf 1 Czynności podlegające opodatkowaniu

1. Podatkowi od nabycia własności tytułem spadku (lub darowizny) podlegają:

- 1) nabycie spadku;
- 2) darowizny pomiędzy żyjącymi;
- 3) [...]

2. W braku innych przepisów przepisy niniejszej ustawy dotyczącej nabycia spadku stosuje się także do darowizn [...].

Paragraf 2 Osobisty obowiązek podatkowy

1. Obowiązek podatkowy powstaje:

- 1) w przypadkach wymienionych w § 1 ust. 1 pkt 1–3, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci, darczyńca w chwili dokonania darowizny albo nabywca w chwili powstania zdarzenia podatkowego jest osobą krajową, w odniesieniu do całego przysporzenia majątkowego.

Osobami krajowymi są:

- a) osoby fizyczne posiadające w kraju miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu;
- b) obywatele niemieccy przebywający nie dłużej niż pięć lat nieprzerwanie za granicą bez posiadania miejsca zamieszkania w kraju.

[...]

- 3) we wszystkich innych przypadkach w odniesieniu do przysporzenia majątkowego

składającego się z majątku krajowego w rozumieniu § 121 Bewertungsgesetz [ustawy w sprawie wyceny, zwanej dalej »BewG«)].

[...]

Paragraf 14 Uwzględnienie wcześniejszego nabycia

W przypadku kilku przysporzeń majątkowych dokonanych przez tę samą osobę na przestrzeni dziesięciu lat przysporzenia te są zliczane poprzez doliczenie do ostatniego z nabytych dóbr wartości uprzednio nabytych dóbr. Od podatku należy od wartości wszystkich nabytych dóbr odliczyć, na podstawie sytuacji osobistej nabywcy oraz na podstawie przepisów obowiązujących w chwili ostatniego nabycia dóbr, podatek należny od uprzednio nabytych dóbr. Zamiast podatku, o którym mowa w zdaniu drugim, od podatku od nabycia odlicza się, jeżeli są one wyższe, podatki rzeczywiście należne od uprzednio nabytych zliczonych dóbr. [...]

Paragraf 15 Grupy podatkowe

1. Na podstawie osobistego stosunku nabywcy do spadkodawcy albo darczyńcy wyróżnia się następujące trzy grupy podatkowe:

Grupa podatkowa I:

- 1) [...]
- 2) dzieci oraz dzieci małżonka [...]

[...]

Paragraf 16 Kwoty wolne od podatku

1. W przypadkach przewidzianych w § 2 ust. 1 pkt 1 zwolnione z podatku jest nabycie dóbr:

- 1) [...]
- 2) przez dzieci należące do grupy podatkowej I pkt 2, do wysokości 205 000 EUR.

2. W przypadkach, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 3, kwota wolna od podatku przewidziana w ust. 1 zastępuje się kwotą 1100 EUR.

[...]

Paragraf 19 Stawki podatkowe

1. Podatek pobiera się według następujących stawek:

Wartość nabytego dobra podlegającego opodatkowaniu

Stawka procentowa w grupie podatkowej

I [...] [...]

Do 52 000 EUR włącznie

7 [...] [...]

Do 256 000 EUR w??cznie

11 [...] [...]

[...]”.

6 Paragraf 121 BewG, w wersji opublikowanej w dniu 1 lutego 1991 r. (BGBl. 1991 I, s. 230), zmieniony ostatnio przez ustaw? z dnia 13 grudnia 2006 r. (BGBl. 2006 I, s. 2378), zatytu?owany „Maj?tek krajowy”, stanowi:

„Do maj?tku krajowego nale?y:

[...]

2) maj?tek nieruchomy po?o?ony w Niemczech;

[...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 Na podstawie aktu notarialnego z dnia 23 maja 2007 r. V. Mattner, obywatelka niemiecka mieszkaj?ca w Niderlandach od ponad 35 lat, naby?a w drodze darowizny dokonanej na jej rzecz przez matk?, r?wnie? obywatelk? niemieck? zamieszka?? w Niderlandach od ponad 50 lat, zabudowany teren po?o?ony w D?sseldorfie (Niemcy), o warto?ci 255 000 EUR.

8 Decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego z dnia 24 stycznia 2008 r. Finanzamt wezwa? V. Mattner do zap?aty z tytu?u otrzymanej darowizny podatku w wysoko?ci 27 929 EUR. Kwota ta zosta?a obliczona poprzez odliczenie od warto?ci terenu kwoty wolnej od podatku w wysoko?ci 1100 EUR i zastosowanie do tak otrzymanej podstawy opodatkowania stawki 11%.

9 Decyzj? z dnia 23 maja 2008 r. Finanzamt oddali? za?alenie wniesione przez V. Mattner na ww. decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego.

10 V. Mattner wnios?a do Finanzgericht D?sseldorf skarg? zmierzaj?c? do przyznania jej prawa do skorzystania z kwoty wolnej od podatku w wysoko?ci 205 000 EUR przewidzianej dla dzieci w sytuacji, gdy darczy?ca lub obdarowany maj? miejsce zamieszkania na terytorium kraju w chwili dokonania darowizny.

11 S?d krajowy ocenia, ?e § 16 ust. 2 ErbStG ogranicza swobodny przep?yw kapita?u w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE w zakresie, w jakim sporna kwota wolna od podatku zale?y od miejsca zamieszkania darczy?cy lub obdarowanego. W ten spos?b, w sprawie tocz?cej si? przed s?dem krajowym, je?eli V. Mattner lub jej matka mia?yby miejsce zamieszkania w Niemczech, ta pierwsza mog?aby dochodzi? odliczenia kwoty wolnej od podatku w wysoko?ci 205 000 EUR przewidzianej w ww. § 16 ust. 1 pkt 2, co skutkowa?oby tym, i? podstawa opodatkowania zosta?aby ograniczona tylko do 50 000 EUR, oraz tym ?e dochodzony podatek wyni?s?by, z uwagi na stawk? 7% stosowan? zgodnie z § 19 ust. 1 ErbStG, 3500 EUR w miejsce 27 929 EUR.

12 Rzeczony s?d nie jest przekonany, i? takie ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u jest uzasadnione w zakresie, w jakim jego zdaniem sytuacja osoby podlegaj?cej w Niemczech nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu, na któr? tytu?em nieodp?atnym przenoszona jest

własno?? terenu położonego na terytorium niemieckim, oraz sytuacja osoby podlegającej w tym samym państwie członkowskim ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, na którą dokonano podobnego przeniesienia własności tytułem nieodpłatnym, są obiektywnie porównywalne.

13 W tej kwestii sąd krajowy podnosi, że w wyroku z dnia 21 września 2005 r. Bundesfinanzhof orzekł, że co do zasady pomiędzy podatnikami podlegającymi w sposób nieograniczony podatkowi od spadków, a podatnikami, którzy podlegają temu podatkowi w sposób ograniczony, występują tak istotne różnice, że ustawodawca krajowy nie ma obowiązku traktowania tych dwóch kategorii podatników w sposób identyczny przy przyznawaniu kwot wolnych od podatków, z których korzystają oni osobiście. W rzeczywistości bowiem, o ile podatnicy z pierwszej kategorii podlegają podatkowi od spadków od całości nabywanego majątku, taki obowiązek podatkowy drugiej kategorii podatników dotyczy wyłącznie „majątku krajowego” określonego w § 121 BewG. Podstawa opodatkowania, do której stosuje się kwotę wolną od podatku, jest zatem bardzo różnicowana w zależności od tego, czy obowiązek podatkowy jest nieograniczony, czy też ograniczony.

14 Niemniej jednak sąd krajowy ma wątpliwości, czy rozważania te mogą mieć zastosowanie do podatku od nabycia własności w drodze darowizny (zwanego dalej „podatkiem od darowizny”), ponieważ w tym przypadku podatkowi podlegają jedynie dobra przekazywane pod tytułem darowanym, a tym samym podstawa opodatkowania nie różni się w zależności od tego, czy podatnicy podlegają nieograniczonemu czy też ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Sąd ten twierdzi, że nie wydaje się równie, iż odmienne traktowanie podatników, w zależności od tego, czy podlegają oni nieograniczonemu czy też ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, mogłoby zostać uzasadnione przed nadrzędnym względem interesu ogólnego.

15 Sąd krajowy zastanawia się również nad tym, czy art. 16 ust. 2 ErbStG jest zgodny z art. 39 WE i 43 WE, ponieważ konsekwencje przepisów podatkowych w dziedzinie darowizn stanowi jeden ze względów, jakie obywatel państwa członkowskiego mógłby wziąć pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o skorzystaniu ze swobody przyznanej mu przez traktat WE.

16 W tych okolicznościach Finanzgericht Düsseldorf postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 39 WE i 43 WE, a także art. 56 WE w związku z art. 58 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby krajowe uregulowanie państwa członkowskiego w dziedzinie podatku od darowizny przewidywało w przypadku nabycia w drodze darowizny terenu położonego na terytorium kraju przez osobę niebędącą rezydentem kwotę wolną od podatku w wysokości jedynie 1100 EUR na rzecz nabywcy niebędącego rezydentem, podczas gdy przy tej samej darowiźnie terenu przyznano by kwotę wolną od podatku w wysokości 205 000 EUR, gdyby darczyńca lub obdarowany w chwili dokonania darowizny posiadali miejsce zamieszkania w danym państwie członkowskim?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Poprzez swe pytanie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 39 WE, 43 WE, 56 WE i 58 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, które przewiduje, że przy obliczaniu podatku od darowizny kwota wolna od podatku podlegająca odliczeniu od podstawy opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze darowizny, po stronie na terytorium tego państwa członkowskiego jest niższa, jeżeli darczyńca i obdarowany mieli miejsce zamieszkania w chwili dokonania darowizny w innym państwie członkowskim, od kwoty wolnej od podatku, która miałaby zastosowanie, jeżeli chociażby jeden z nich miał miejsce zamieszkania w chwili dokonania tej samej darowizny w pierwszym państwie członkowskim.

18 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 56 ust. 1 WE w sposób ogólny zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi (wyroki: z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 37; w sprawie C-43/07 Arens-Sikken, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 28; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, pkt 18).

19 Jeżeli brak jest w traktacie definicji pojęcia „przepływ kapitału” w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE, Trybunał przyznaje już wcześniej charakter orientacyjny nomenklaturze stanowiącej załącznik I do dyrektywy 88/361, mimo że została ona przyjęta na podstawie art. 69 i 70 ust. 1 traktatu EWG (po zmianach art. 69, art. 70 ust. 1 traktatu WE, następnie uchylone przez traktat z Amsterdamu), przy czym zgodnie ze wstępnym do tego załącznika zawarty w nim wykaz nie ma charakteru wyczerpującego (zob. w szczególności wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 39; a także ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 38; w sprawie Arens-Sikken, pkt 29; w sprawie Block, pkt 19). Darowizny są wymienione w tytule XI „Przepływy kapitału o charakterze osobistym” załącznika I do dyrektywy 88/361 (wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 24).

20 Podobnie jak w przypadku podatku od dziedziczenia, które polega na przeniesieniu na jedną lub kilka osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą i również objęte jest tym samym tytułem wspomnianego załącznika I (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, pkt 25; ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 39; w sprawie Arens-Sikken, pkt 30; w sprawie Block, pkt 20; a także wyrok z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-35/08 Busley i Cibrian Fernandez, Zb.Orz. s. I-9807, pkt 18), traktowanie pod względem podatkowym darowizn, niezależnie od tego, czy ich przedmiotem były pieniądze, nieruchomości, czy rzeczy ruchome, objęte jest zatem przepisami traktatu dotyczącymi przepływu kapitału, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie elementów konstytutywnych darowizny ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 27).

21 Sytuacja, w której osoba zamieszkała w Niderlandach dokonuje na rzecz innej osoby również zamieszkałej w tym samym państwie członkowskim darowizny terenu położonego w Niemczech, nie może zostać uznana za sytuację czysto krajową.

22 W związku z tym darowizna sporna w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi transakcję należącą do przepływów kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

23 W tych okolicznościach, ponieważ postanowienie odsyłające nie zawiera żadnego elementu, który mógłby powołać postępowanie przed sądem krajowym ze swobodnym przepływem pracowników lub ze swobodą przedsiębiorczości, nie ma konieczności badania możliwości zastosowania art. 39 WE i 43 WE (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Busley i Cibrian Fernandez, pkt 19).

24 W związku z tym w pierwszej kolejności należy zbadać, czy, jak to podnosi w postępowaniu przed sądem krajowym V. Mattner oraz w pisemnych uwagach do Trybunału Komisja Wspólnot Europejskich, uregulowanie, takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi ograniczenie przepływu kapitału.

25 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału dotyczącego dziedziczenia wynika, że przepisy krajowe, które określają wartość nieruchomości dla celów obliczenia podatku należnego w przypadku nabycia w drodze darowizny, są w stanie nie tylko zniechęcać do nabycia nieruchomości położonych w danym państwie członkowskim, lecz mogą również w efekcie zmniejszyć wartość darowizny dokonanej przez osobę zamieszkałą w innym państwie członkowskim niż państwo położenia tych nieruchomości (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Jäger, pkt 30; w sprawie Eckelkamp i in., pkt 43; a także w sprawie Arens/Sikken, pkt 36).

26 Jeżeli chodzi o darowizny, to z tego samego orzecznictwa wynika, że środkami zakazanymi w art. 56 ust. 1 WE, stanowiącymi ograniczenia w przepływie kapitału, są takie, które powodują zmniejszenie wartości darowizny dokonanej przez osobę zamieszkałą w innym państwie członkowskim niż to, na którego terytorium znajdują się dane dobra i które opodatkowuje ich darowiznę (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie van Hilten – van der Heijden, pkt 44; w sprawie Jäger, pkt 31; w sprawie Eckelkamp i in., pkt 44; w sprawie Arens/Sikken, pkt 37; a także w sprawie Block, pkt 24).

27 W niniejszym przypadku przepisy krajowe, takie jak sporne w sprawie przed sądem krajowym, jako przewidujące, iż darowizna nieruchomości położonej na terytorium Republiki Federalnej Niemiec korzysta z możliwości odliczenia niższej kwoty wolnej od podatku od podstawy opodatkowania wówczas, gdy darczyca i obdarowany mają miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, od kwoty, która miałyby zastosowanie w sytuacji, gdyby jeden z nich miał miejsce zamieszkania na terytorium niemieckim, prowadzi do tego, iż pierwsza kategoria darowizn podlega wyższemu podatkowi od darowizn niż podatek pobierany w ramach drugiej kategorii darowizn, skutkując ograniczeniem przepływu kapitału poprzez zmniejszenie wartości darowizny obejmującej tę nieruchomość (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Eckelkamp i in., pkt 45).

28 Ponieważ przepisy te uzależniają możliwość odliczenia kwoty wolnej od podatku od podstawy opodatkowania danej nieruchomości od miejsca zamieszkania darczycy lub obdarowanego w chwili dokonania darowizny, to wynikające stąd wyższe opodatkowanie darowizny pomiędzy nierezydentami stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Eckelkamp i in., pkt 46).

29 Następnie należy zbadać, czy stwierdzone w ten sposób ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może zostać uzasadnione z punktu widzenia przepisów traktatu.

30 Finanzamt oraz rząd niemiecki zasadniczo podnosi, iż darowizna dokonana pomiędzy niebędącymi rezydentami darczycą i obdarowanym oraz darowizna, której stroną jest rezydent, niezależnie od tego, czy jest on darczycą, czy obdarowanym, stanowi sytuacje, które są obiektywnie różne. W rzeczywistości bowiem, podczas gdy w pierwszej sytuacji obdarowany zostanie poddany w Niemczech ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu dotyczącemu tylko dóbr położonych w tym państwie członkowskim, tak w drugiej sytuacji podlega on bądź nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu dotyczącemu wszystkich przysporzeń majątkowych, niezależnie od miejsca położenia tych dóbr. Zgodnie z wyrokiem z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, takie odmienne traktowanie nie stanowi dyskryminacji w rozumieniu art. 56 WE i 58 WE, ponieważ to do państwa członkowskiego, na którego terytorium powstaje nieograniczony obowiązek podatkowy, należy co do zasady ocena

wszystkich okoliczności osobistych dotyczących podatnika.

31 W kwestii tej należy przypomnieć, że zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE art. 56 WE „nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

32 Przywołany art. 58 WE, jako stanowiący odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem ścisłej wykładni. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmiennie traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału, są automatycznie zgodne z traktatem (zob. ww. wyroki: w sprawie Jäger, pkt 40; w sprawie Eckelkamp i in., pkt 57; a także w sprawie Arens/Sikken, pkt 51).

33 Odstępstwo przewidziane w art. 58 ust. 1 lit. a) WE samo jest bowiem ograniczone przez art. 58 ust. 3, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w rzeczonym ust. 1 „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 56”.

34 Należy więc odróżnić nierówne traktowanie dozwolone na mocy art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej w art. 58 ust. 3. Z orzecznictwa wynika bowiem, że aby daną krajową regulację podatkową, taką jak sporna w postępowaniu przed sądem krajowym, która przy obliczaniu podatku od darowizn wprowadza rozróżnienie w zakresie wysokości kwoty wolnej od podatku stosowanej do podstawy opodatkowania nieruchomości położonej w danym państwie członkowskim w zależności od tego, czy darczyńca lub obdarowany zamieszkuje w tym państwie członkowskim, czy też obydwójce zamieszkują w innym państwie członkowskim, można by ją uznać za zgodną z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, konieczne jest, aby odmiennie traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub też, aby było ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Ponadto, aby odmiennie traktowanie tych dwóch kategorii darowizn mogło być uzasadnione, nie powinno wychodzić poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu zamierzonego przez sporne uregulowanie (zob. wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 29; ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 58, 59; a także w sprawie Arens/Sikken, pkt 52, 53).

35 W tym zakresie należy uznać, że w przeciwieństwie do tego, co twierdzi Finanzamt i rząd niemiecki, takie odmiennie traktowanie nie może zostać uzasadnione tym, iż odnosi się ono do sytuacji, które są obiektywnie różne.

36 W rzeczywistości bowiem z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że kwota podatku od darowizny nieruchomości położonej w Niemczech jest obliczana zgodnie z ErbStG jednocześnie w oparciu o wartość nieruchomości oraz ewentualne wiązki rodzinne istniejące pomiędzy darczyńcą a obdarowanym. Tymczasem, ani pierwsze, ani drugie z tych dwóch kryteriów nie zależy od miejsca zamieszkania darczyńcy lub obdarowanego. W związku z tym, jeżeli chodzi o kwotę podatku od darowizny należącego z tytułu nieruchomości położonej w Niemczech i stanowiącej przedmiot darowizny, nie może istnieć jakakolwiek obiektywna różnica uzasadniająca nierówne traktowanie pod względem podatkowym, odpowiednio, sytuacji osób, z których żadna nie zamieszkuje w tym państwie członkowskim, oraz sytuacji, w której co najmniej jedna z nich zamieszkuje w tym państwie. W związku z tym sytuacja V. Mattner jest porównywalna z sytuacją każdego obdarowanego nabywającego w drodze darowizny nieruchomości położonej w Niemczech od osoby zamieszkałej na terytorium niemieckim, z której wynika wiązki rodzinne, oraz z sytuacją obdarowanego zamieszkałego na tym terytorium, który dokonuje takiego nabycia od osoby tam niezamieszkującej (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Jäger, pkt 44; w sprawie

Eckelkamp i in., pkt 61; a także w sprawie Arens/Sikken, pkt 55).

37 Uregulowanie niemieckie uznaje za podatnika w celu poboru podatku od darowizny nieruchomości położonych w Niemczech co do zasady, zarówno beneficjenta darowizny pomiędzy nierezydentami, jak i beneficjenta darowizny, w której uczestniczy co najmniej jeden podatnik. Tylko w odniesieniu do odliczenia kwoty wolnej od podatku od podstawy opodatkowania uregulowanie to odmiennie traktuje przy obliczaniu podatków od darowizn nieruchomości położonych w Niemczech darowizny dokonane pomiędzy nierezydentami oraz darowizny, w których uczestniczy rezydent. Z kolei określenie grupy i stawki opodatkowania przewidziane w §§ 15 i 19 ErbStG jest dokonywane na tych samych zasadach w odniesieniu do obu kategorii darowizn (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 62; a także w sprawie Arens/Sikken, pkt 56).

38 Skoro uregulowanie krajowe stawia na tej samej płaszczyźnie dla celów opodatkowania nabytej w drodze darowizny nieruchomości położonej na terytorium danego państwa czonkowskiego, z jednej strony, obdarowanych nierezydentów, którzy nabyli to dobro od darczyńcy nierezydenta, oraz, z drugiej strony, obdarowanych nierezydentów lub rezydentów, którzy nabyli takie dobro od darczyńcy będącego rezydentem, a także obdarowanych rezydentów, którzy nabyli to samo dobro od darczyńcy niebędącego rezydentem, to nie może ono, bez naruszania wymogów prawa Unii, traktować owych obdarowanych odmiennie w ramach tego samego opodatkowania, w odniesieniu do stosowania kwoty wolnej od podatku do podstawy opodatkowania tej nieruchomości. Traktując w taki sam sposób – z wyjątkiem wysokości kwoty wolnej od podatku, z której może skorzystać obdarowany – darowizny dokonane na rzecz tych dwóch kategorii osób ustawodawca krajowy przyznał w istocie, że nie istnieje pomiędzy tymi kategoriami w zakresie sposobów i warunków poboru podatku żadna obiektywna różnica, która mogłaby uzasadnić odmienne traktowanie (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 63; a także w sprawie Arens/Sikken, pkt 57).

39 Należy wreszcie zbadać, czy ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wynikające z uregulowania, takiego jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, może zostać obiektywnie uzasadnione przez nadrzędny wzgląd interesu ogólnego.

40 Po pierwsze, Finanzamt twierdzi, że jeżeli ErbStG przewidywałby w sprawie takiej, jak przed sądem krajowym stosowanie identycznej kwoty wolnej od podatku do darowizn pomiędzy nierezydentami i darowizn, w których uczestniczy rezydent, V. Mattner mogłaby, korzystając z tych samych ulg podatkowych w państwie czonkowskim miejsca zamieszkania, w którym podlega ona nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, korzystać z kumulacji kwot wolnych od podatku.

41 W tym zakresie należy na wstępie przypomnieć, że Trybunał w orzecznictwie dotyczącym swobodnego przepływu kapitału i podatków spadkowych podniósł już, iż obywatel państwa czonkowskiego nie może zostać pozbawiony możliwości powożenia się na postanowienia traktatu na tej podstawie, iż korzysta on z ulg podatkowych zagwarantowanych zgodnie z prawem w obowiązujących przepisach innego państwa czonkowskiego aniżeli państwo, w którym zamieszkuje (wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. s. I-15013, pkt 71; a także ww. wyrok w sprawie Eckelkamp i in., pkt 66).

42 W każdym razie państwo czonkowskie, w którym położona jest nieruchomość będąca przedmiotem darowizny, nie może, w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału wynikającego z jego uregulowania, powoływać się na niezależność od jego woli możliwości skorzystania przez obdarowanego z podobnego prawa do odliczenia kwoty wolnej od podatku przyznanego przez inne państwo czonkowskie, takie jak państwo czonkowskie, w którym darczyńca i obdarowany mieli miejsce zamieszkania w chwili dokonania darowizny, które

to prawo mogłoby być wykazane lub przeciwnie skompensować stratę poniesioną przez obdarowanego w wyniku zmniejszonej kwoty wolnej od podatku zastosowanej przy obliczaniu podatku od darowizn w pierwszym państwie członkowskim (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 68; a także w sprawie Arens/Sikken, pkt 65).

43 Państwa członkowskie nie mogą bowiem powoływać się na istnienie ulg podatkowych przyznawanych jednostronnie przez inne państwa członkowskie – w niniejszej sprawie przez państwo zamieszkania darczyńcy i obdarowanego – w celu unikania wywiżywania się z zobowiązań, które na nich ciąży na mocy traktatu, w szczególności na mocy jego postanowień dotyczących swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 69; w sprawie Arens/Sikken, pkt 66).

44 Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, w której, jak to podniósł rząd niemiecki podczas rozprawy, państwo członkowskie, w którym zamieszkuje darczyńca i obdarowany stosuje niższą kwotę wolną od podatku niż kwota przyznawana przez państwo członkowskie, na którego terytorium znajduje się nieruchomości stanowiące przedmiot darowizny, lub ustala wartość tej nieruchomości na wyższym poziomie niż poziom ustalony w ostatnim z wymienionych państw członkowskich.

45 Zresztą z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że przy obliczaniu podatku od darowizny prawo krajowe sporne w postępowaniu przed sądem krajowym wyklucza w sposób całkowity i wyraźny odliczenie pełnej kwoty wolnej od podatku wówczas, gdy darczyńca i obdarowany nie zamieszkuje w państwie członkowskim, na którego terytorium po pierwsze jest dobro stanowiące przedmiot darowizny, bez uwzględnienia ewentualnego przyznania podobnego prawa do odliczenia kwoty wolnej od podatku w innym państwie członkowskim, takim jak państwo zamieszkania darczyńcy i obdarowanego, ani też sposobu ustalania wartości tego dobra w ostatnim z wymienionych państw członkowskich.

46 Po drugie, Finanzamt i rząd niemiecki podnoszą, że uregulowanie krajowe sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, poprzez traktowanie zasadniczo w identyczny sposób spadków i darowizn, ma na celu unikanie tego, aby osoby zainteresowane miały możliwość obejścia przepisów dotyczących podatków od spadków poprzez dokonanie kilku jednoczesnych darowizn lub poprzez przeniesienie całego majątku danej osoby w drodze kolejnych darowizn rozłożonych w czasie. Taki miałyby w szczególności cel przepisów art. 14 ErbStG, który zasadniczo przewidywał, iż darowizny dokonane pomiędzy tymi samymi osobami na przestrzeni dziesięciu lat powinny zostać zliczone przy stosowaniu podatku od spadków i darowizn.

47 W ten sposób Finanzamt i rząd niemiecki twierdzą, że nawet przyznając, iż w niniejszej sprawie darowizna dotyczy tylko jednej nieruchomości, to rzeczne uregulowanie, w celu ustalenia kwoty wolnej od podatku stosowanej do darowizny pomiędzy nierezydentami, służyć opiera się na zasadzie, zgodnie z którą darczyńca posiada jeszcze w państwie członkowskim zamieszkania lub w innych państwach składniki majątku, które przeniósł w tym samym czasie na V. Mattner lub które będzie mógł na nie przenieść w późniejszym czasie bez możliwości opodatkowania ich podatkiem od darowizny w Niemczech. Otóż nic nie uzasadniałoby tego, aby państwo członkowskie, takie jak Republika Federalna Niemiec, które dochodzi swojego prawa do opodatkowania jedynie w odniesieniu do niektórych odizolowanych składników majątku, przyznawało kwotę wolną od podatku dostosowaną do przeniesienia całego majątku. Tym samym to nie do tego państwa członkowskiego, lecz do państwa członkowskiego, w którym zamieszkuje darczyńca, należałoby brać pod uwagę w ramach nieograniczonego opodatkowania, sytuacji osobistej V. Mattner.

48 W tym zakresie z przedstawionych Trybunałowi akt nie wynika, by V. Mattner otrzymała w niniejszym przypadku w darowiźnie, w okresie dziesięciu lat poprzedzającym darowiznę sporną w postępowaniu przed sądem krajowym, inne dobra ze strony tego samego darczyńcy, a zatem

niebezpieczeństwo obejścia prawa, które mogło wynikać z istnienia wcześniejszych, względnie jednoczesnych darowizn, pomiędzy tymi samymi stronami, wydaje się czysto hipotetyczne i nie może w związku z tym w sprawie, takiej jak sprawa przed sądem krajowym, uzasadniać ograniczenia kwoty wolnej od podatku stosowanej do podstawy opodatkowania.

49 Ponadto, jeżeli chodzi o ewentualność późniejszych darowizn, to należy stwierdzić, że o ile wprowadzić państwo członkowskie, na którego terytorium pożądana jest nieruchomości stanowiąca przedmiot darowizny, ma prawo upewnić się, że zasady opodatkowania w dziedzinie dziedziczenia nie są obchodzone w drodze rozporoznych w czasie darowizn pomiędzy tymi samymi osobami, to niebezpieczeństwo podnoszonego w niniejszej sprawie obejścia prawa w zakresie dotyczącym darowizn dokonanych pomiędzy osobami, które nie zamieszkują w tym państwie członkowskim, istnieje również w odniesieniu do darowizn, w których uczestniczy rezydent.

50 W kwestii tej należy zauważyć, że § 14 ErbStG, który ma uniemożliwić takie rozporzenie darowizn, poprzez zliczanie przy obliczaniu należnego podatku darowizn dokonanych w okresie dziesięciu lat, nie przewiduje, w odniesieniu do darowizn, w których uczestniczy rezydent, stosowania obniżonej kwoty wolnej od podatku, lecz jedynie to, że pełna kwota wolna od podatku przewidziana dla takich darowizn jest stosowana jedynie jeden raz do podstawy opodatkowania wynikającej ze zliczenia odnośnych darowizn.

51 Z powyższego wynika, że stosowanie obniżonej kwoty wolnej od podatku, takiej jak przewidziana przez sporne w postępowaniu przed sądem odsyłającym uregulowanie krajowe, wówczas gdy darowizna jest dokonywana przez osoby, które nie mają miejsca zamieszkania w państwie członkowskim, na którego terytorium pożądana jest dobro stanowiące przedmiot darowizny, nie może zostać uznane za środek odpowiedni dla osiągnięcia celu zamierzonego przez to uregulowanie.

52 Po trzecie, w trakcie rozprawy rzęd niemiecki powołał się na konieczność zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego, podnosząc w tym zakresie, że logiczne jest zastrzeżenie ulgi podatkowej wynikającej z zastosowania pełnej kwoty wolnej od podatku do podstawy opodatkowania darowizny jedynie na rzecz podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim, na którego terytorium jest pożądana dobro stanowiące przedmiot darowizny, ponieważ taki system w zakresie, w jakim wiódł się z opodatkowaniem światowego majątku podatnika, jest ogólnie mniej korzystny od systemu stosowanego do podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie.

53 W tym zakresie należy przypomnieć, że wprowadzić z orzecznictwa Trybunału wynika, że konieczność zagwarantowania 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 ulgi podatkowej a wyrównaniem tej korzyści przez zapłatę określonego podatku (zob. ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 42; wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 77, 78).

54 W niniejszej sprawie wystarczy stwierdzić, że ulga podatkowa wynikająca w państwie członkowskim, na terytorium którego pożądana jest nieruchomości stanowiąca przedmiot darowizny, z zastosowania pełnej kwoty wolnej od podatku do podstawy opodatkowania wówczas, gdy w darowiźnie tej bierze udział co najmniej jeden rezydent tego państwa, nie jest wyrównywana przez niego poprzez jakkolwiek zapłatę określonego podatku z tytułu podatku od darowizny.

55 Z powyższego wynika, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowanie nie może zostać uzasadnione konieczności zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego.

56 W związku z tym na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że postanowienia art. 56 WE w związku z art. 58 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, które przewiduje, że przy obliczaniu podatku od darowizn kwota wolna od podatku podlegająca odliczeniu od podstawy opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze darowizny po stronie w tym państwie jest niższa, jeżeli darczyca i obdarowany zamieszkują w chwili dokonania darowizny w innym państwie członkowskim, niż kwota, która miałaby zastosowanie, jeżeli przynajmniej jeden z nich zamieszkiwałby w chwili dokonania darowizny w pierwszym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Postanowienia art. 56 WE w związku z art. 58 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, które przewiduje, że przy obliczaniu podatku od darowizn kwota wolna od podatku podlegająca odliczeniu od podstawy opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze darowizny po stronie w tym państwie jest niższa, jeżeli darczyca i obdarowany zamieszkują w chwili dokonania darowizny w innym państwie członkowskim, niż kwota, która miałaby zastosowanie, jeżeli przynajmniej jeden z nich zamieszkiwałby w chwili dokonania darowizny w pierwszym państwie członkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.