

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 18 listopada 2014 r.(1)

Sprawa C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna

przeciwko

Josefowi Grünewaldowi

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Swobodny przepływ kapitału – Podatki bezpośrednio – Podatek dochodowy – Możliwość odliczenia rent płaconych rodzicowi w ramach antycypowanego spadkobrania – Wyłączenie dla podatników niebędących rezydentami

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) Trybunał został ponownie wezwany do zajęcia stanowiska w przedmiocie zgodności uregulowania prawa krajowego, na mocy którego jedynie podatnicy będący rezydentami mają prawo do odliczenia z ich dochodów podlegających opodatkowaniu świadczeń opiekuńczych wypłaconych w następstwie przeniesienia majątku z tytułu antycypowanego spadkobrania, z przepisami prawa Unii dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału.
2. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został wniesiony w ramach sporu pomiędzy osobą fizyczną niebędącą rezydentem w Niemczech, J. Grünewaldem, a niemiecką administracją skarbową w przedmiocie odmowy dopuszczenia przez tę ostatnią możliwości odliczenia z kwoty dochodów uzyskiwanych w Niemczech przez taką osobę świadczeń opiekuńczych, które przekazywała ona swym rodzicom w ramach przeniesienia, z tytułu antycypowanego spadkobrania, udziałów w spółce osobowej prowadzącej zakład ogrodniczy.
3. Zagadnienie zgodności krajowych uregulowań skarbowych, których dotyczy sprawa, z przepisami prawa Unii w przedmiocie swobodnego przepływu kapitału faktycznie było już przedmiotem zainteresowania Trybunału. W wyroku Schröder(2) Trybunał stwierdził już bowiem niezgodność z prawem Unii uregulowania prawa krajowego, które różnicuje podatników będących rezydentami i nierezydentami w zakresie możliwości odliczenia rent płaconych rodzicowi w ramach przeniesienia majątku z tytułu antycypowanego spadkobrania, pod warunkiem że zobowiązanie do płatności rzeczonych rent wynika z tej samej transakcji.
4. Jednakże z wielu powodów wyrażonych w postanowieniu odsyłającym, które zostaną przeanalizowane poniżej, Bundesfinanzhof wyraża wątpliwość, czy rozstrzygnięcie przyjęte przez Trybunał w wyroku Schröder w sposób definitywny wyjaśniło sytuację prawną w prawie Unii i

mog?o w ten sposób da? wyczerpuj?c? odpowied? na pytanie prawne b?d?ce przedmiotem sporu w zawis?ej przed nim sprawie. Ponadto s?d odsy?aj?cy zadaje sobie pytanie, czy nie mog? istnie? nadrz?dne wzgl?dy interesu ogólnego mog?ce uzasadnia? przepis prawa krajowego, którego dotyczy post?powanie. W takim kontek?cie s?d ten zdecydowa? o ponownym wniesieniu do Trybuna?u pytania w ramach niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

I – Krajowe ramy prawne

5. Chocia? krajowe ramy prawne zosta?y ju? przedstawione w ramach sprawy Schröder(3), uwa?am za konieczne dokonanie poni?ej ich szczegó?owego przypomnienia, jako ?e zarówno Bundesfinanzhof, jak i rz?d niemiecki s? zdania, ?e postanowienie odsy?aj?ce stanowi?ce podstaw? wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie Schröder w sposób niewystarczaj?cy wyja?ni?o uregulowanie krajowe, co mog?o mie? wp?yw na rozstrzygni?cie przyjt?e przez Trybuna? w tamtej sprawie. Przytocz? zatem przede wszystkim stosowne ramy prawne odnosz?ce si? do podatku dochodowego od osób fizycznych, nast?pnie re?im prawny antycypowanego spadkobrania w prawie niemieckim i wreszcie zasady opodatkowania maj?ce zastosowanie do przeniesienia maj?tku z tytu?u antycypowanego spadkobrania.

6. Po pierwsze, je?eli chodzi o stosowne ramy prawne dotycz?ce podatku dochodowego od osób fizycznych nale?y przypomnie?, ?e maj?ce do niego zastosowanie prawo niemieckie (Einkommensteuergesetz; ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwana dalej „EStG”)(4), dokonuje rozró?nienia mi?dzy podatnikami maj?cymi i niemaj?cymi miejsca zamieszkania lub miejsca zwyk?ego pobytu w Niemczech. Ci pierwsi podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu. Drudzy podlegaj? natomiast temu obowi?zkowi cz??ciowo, w zakresie ograniczonym do dochodów uzyskiwanych w Niemczech. Do opodatkowanych dochodów uzyskiwanych przez podmioty podlegaj?ce ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu zalicza si? dochody pochodz?ce z wykonywania dzia?alno?ci przemys?owej lub gospodarczej w tym pa?stwie(5).

7. Zgodnie z § 10 ust. 1 EStG pod okre?lonymi warunkami mog? by? odliczane jako „wydatki specjalne” renty i trwa?e ci??ary wynikaj?ce ze szczególnych podstaw zobowi?zaniowych, je?li nie stanowi? one wydatków zwi?zanych z prowadzeniem dzia?alno?ci gospodarczej ani kosztów uzyskania przychodu(6).

8. Paragraf 50 EStG zawiera przepisy szczególne dotycz?ce osób podlegaj?cych ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu. Na mocy jego ust. 1 tacy podatnicy mog? odlicza? wydatki zwi?zane z prowadzeniem dzia?alno?ci gospodarczej lub koszty uzyskania przychodu jedynie wtedy, gdy wykazany zostanie ich gospodarczy zwi?zek z dochodami uzyskiwanymi na terytorium krajowym. W przypadku takich podatników zastosowanie § 10 EStG jest natomiast wy??czone, a co za tym idzie, wy??czona jest tak?e mo?liwo?? odliczenia wydatków specjalnych.

9. Po drugie, je?eli chodzi o antycypowane spadkobranie w prawie niemieckim – zak?ada ono przeniesienie maj?tku, moc? którego, z uwzgl?dnieniem przysz?ej sukcesji, jeden lub wi?cej spadkodawców testamentowych przekazuje jednemu lub kilku przysz?ym spadkobiercom swój maj?tek, a w szczególno?ci przedsi?biorstwo lub nieruchomo?ci. Zwykle w ramach takiego przeniesienia przekazuj?cy maj?tek zachowuje ?rodki wystarczaj?ce do w?asnego utrzymania, które mog? polega? na okresowych rentach (tak zwane „prywatne ?wiadczenia opieku?cze”). W niemieckim orzecznictwie jako uzasadnienie dla antycypowanego spadkobrania wskazano ide?, zgodnie z któr? pozwala ona cz?onkom kolejnego pokolenia na korzystanie, jeszcze przed otwarciem spadku, z przynosz?cej dochód jednostki gospodarczej, która, przynajmniej w cz??ci, zapewnia zaspokojenie ich potrzeb materialnych, gwarantuj?c jednak utrzymanie przekazuj?cego maj?tek. Zatem zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof poprzez przeniesienie maj?tku w

drodze antycypowanego spadkobrania przekazuj?cy maj?tek, w formie powtarzaj?cych si? ?wiadcze? rentowych, zachowuje dochody, które w istocie pochodz? z jego maj?tku, ale które teraz musz? by? uzyskiwane przez przejmuj?cego maj?tek(7).

10. W umowie o przeniesieniu maj?tku z tytu?u antycypowanego spadkobrania, które w orzecznictwie jest kwalifikowane jako darowizna, wysoko?? ?wiadcze? rentowych ustalana jest nie w zwi?zku z warto?ci? przeniesionego maj?tku, ale raczej w nawi?zaniu do potrzeb opieku?czych przekazuj?cego maj?tek i mo?liwo?ci p?atnicznych d?u?nika(8). Element ten odró?nia rzeczon? umow? od umów obejmuj?cych odp?atne przeniesienie maj?tku lub wzajemnie zobowi?zuj?cych, w których natomiast ewentualne uzgodnione powtarzaj?ce si? ?wiadczenia stanowi? ekwiwalent finansowy przeniesionego maj?tku.

11. Po trzecie, je?eli chodzi o opodatkowanie transakcji przeniesienia maj?tku z tytu?u antycypowanego spadkobrania, w razie ustalenia, ?e przejmuj?cy maj?tek b?dzie przekazywa? na rzecz przekazuj?cego maj?tek prywatne ?wiadczenia opieku?cze, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Bundesfinanzhof ?wiadczenia takie nie b?d? uwa?ane ani za ekwiwalent przeniesienia maj?tku, ani za koszty nabycia przez przejmuj?cego maj?tek, ale dla celów podatkowych, b?d? kwalifikowane jako wydatki specjalne i powtarzaj?ce si? p?atno?ci(9). Takie zakwalifikowanie znajduje swoj? podstaw? w uzasadnieniu re?imu prawnego antycypowanego spadkobrania, która zosta?a opisana powy?ej w pkt 9. W rozumieniu § 10 EStG w przypadku podatników b?d?cych rezydentami prywatne ?wiadczenia opieku?cze podlegaj? zatem odliczeniu w ca?o?ci w celu ustalenia dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu jako wydatki specjalne, stanowi?ce ci??ary trwa?e, o ile s? one zmienne. Natomiast podatnicy nieb?d?cy rezydentami nie mog? odliczy? tych ?wiadcze?, gdy? § 50 EStG przewiduje wyra?ne wy??czenie zastosowania § 10 EStG w stosunku do podatników podlegaj?cych ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu.

12. Tak?e ze wzgl?du na ratio re?imu prawnego antycypowanego spadkobrania wskazanego w poprzedzaj?cym pkt 9, które zak?ada, ?e rezerwa dochodów w formie powtarzaj?cych si? ?wiadcze? opieku?czych na rzecz przekazuj?cego maj?tek powoduje „przeniesienie mo?liwo?ci p?atnicznych”(10), mo?liwo?ci odliczenia prywatnego ?wiadczenia opieku?czego ze strony przejmuj?cego maj?tek/d?u?nika odpowiada opodatkowanie ?wiadcze? jako „innych dochodów” ze strony przekazuj?cego maj?tek/wierzyciela podlegaj?cego nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu (tak zwana Korrespondenzprinzip, czyli zasada korelacji).

II – Okoliczno?ci faktyczne, post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

13. Na mocy umowy o przeniesieniu maj?tku z tytu?u antycypowanego spadkobrania z dnia 17 stycznia 1989 r. J. Grünewald, druga strona post?powania przed s?dem odsy?aj?cym, i jego brat nabyli od ojca udzia?y w spółce prawa cywilnego prowadz?cej zak?ad ogrodniczy – po 50% ka?dy. W ramach tej transakcji bracia przyj?li na siebie zobowi?zanie do przekazywania na rzecz ojca lub rodziców prywatnego ?wiadczenia opieku?czego, na zasadach okre?lonych w wy?ej wskazanej umowie o przeniesieniu maj?tku.

14. W latach 1999–2002 J. Grünewald, który w Republice Federalnej Niemiec nie ma ani miejsca zamieszkania, ani miejsca zwyk?ego pobytu, lecz który zamieszkuje w innym pa?stwie cz?onkowskim Unii Europejskiej, uzyska? dzi?ki wy?ej wskazanemu udzia?owi w spółce pewne dochody pochodz?ce z dzia?alno?ci gospodarczej. W tym samym okresie uzyska? on tak?e inne dochody w Niemczech.

15. Finanzamt Dortmund-Unna (urząd skarbowy w Dortmund-Unna), wnoszący rewizję przed sądem odsyłającym, uznaje J. Grünewalda za podmiot podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, odmówi mu możliwości odliczenia prywatnych świadczeń opiekuńczych przekazywanych ojcu na podstawie § 50 EStG.

16. Josef Grünewald wniosł skargę na decyzję Finanzamt Dortmund-Unna do Finanzgericht Münster (sądu ds. skarbowych w Münster), który skargę tę uwzględnił. Finanzamt Dortmund-Unna wniosł zatem do sądu odsyłającego rewizję, wnosząc o uchylenie wyroku wydanego przez Finanzgericht Münster, jak i o oddalenie skargi wniesionej do tego sądu przez J. Grünewalda.

17. Sąd odsyłający zauważył, że na podstawie mającego zastosowanie prawa krajowego Finanzamt usznie odmówił J. Grünewaldowi odliczenia prywatnych świadczeń opiekuńczych, których dotyczy postępowanie, jako wydatków specjalnych, które nie mogły zostać odliczone przez podmiot objęty ograniczonym obowiązkiem podatkowym taki jak J. Grünewald. Jednakże sąd ten, odnosząc się do cytowanego powyżej wyroku Schröder, wskazuje, że w dalszym ciągu istnieje wątpliwość co do zgodności takiego uregulowania podatkowego z prawem Unii.

18. W szczególności Bundesfinanzhof wyraża szereg wątpliwości co do zastosowania wyroku Schröder w zawisłej przed nim sprawie. Po pierwsze, w postanowieniu odsyłającym dotyczącym tej sprawy nie wykazano w sposób dostateczny istnienia w krajowym systemie prawnym wyżej wspomnianej Korrespondenzprinzip(11) pomiędzy odliczeniem rent na korzyść dźwignika a opodatkowaniem beneficjenta. Po drugie, administracja skarbową uważa, że Trybunał w rzeczonym wyroku orzekł jedynie w przedmiocie sytuacji odpłatnego przeniesienia majątku, która nie zachodzi w sytuacji przeniesienia majątku z tytułu antycypowanego spadkobrania. Ponadto w takim przypadku płatność ewentualnych rent nie podlegaaby odliczeniu w całości, lecz podlegaaby podzieleniu na koszty nabycia (podlegające odliczeniu w ratach) oraz odsetki (podlegające odliczeniu od razu). Po trzecie, wyrok Schröder miałby dotyczyć prywatnych dochodów z tytułu najmu, a nie jak w niniejszej sprawie, dochodów z udziału w działalności gospodarczej.

19. Sąd odsyłający podkreśla zatem dwa punkty widzenia istotne dla dokonania analizy prawa Unii. Z jednej strony rzeczony sąd wyraża wątpliwości dotyczące ustalenia dokonanego przez Finanzgericht Münster w przedmiocie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy uzyskiwaniem dochodów gospodarczych pochodzących z udziału w spółce osobowej a prywatnymi świadczeniami opiekuńczymi przekazywanymi przez J. Grünewalda. Finanzgericht nie uwzględnił bowiem, że prywatne świadczenia opiekuńcze są przeznaczane na potrzeby utrzymania beneficjentów (to jest rodziców skarżących), co pozwoliłoby zakwalifikować te świadczenia do sfery osobistej. Z drugiej strony sąd odsyłający zadaje sobie pytanie, czy uregulowanie będące przedmiotem postępowania głównego nie mogłoby zostać uzasadnione przez zasadę terytorializmu – czyli dla zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

20. W świetle powyższych rozważań sąd odsyłający, postanowieniem z dnia 14 maja 2013 r., uznał za konieczne zawieszenie toczącego się przed nim postępowania celem przedstawienia Trybunałowi następującego pytania prejudycjalnego:

„Czy art. 63 [TFUE] stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które przewiduje, że prywatne świadczenia opiekuńcze spełniane przez podatników będących nierezydentami w związku z przeniesieniem krajowego majątku, który przynosi dochód, w drodze tak zwanego antycypowanego spadkobrania, nie podlegają odliczeniu, podczas gdy odpowiednie płatności podlegają odliczeniu w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego, aczkolwiek odliczenie to skutkuje powstaniem korelatywnego obowiązku podatkowego po stronie

(podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) odbiorcy świadczenia”.

III – Postępowanie przed Trybunałem

21. Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu w dniu 30 października 2013 r. Uwagi na piśmie przedłożyły rzędy niemiecki i francuski oraz Komisja Europejska. W rozprawie, która odbyła się w dniu 16 września 2014 r., uczestniczyli Finanzamt Dortmund-Unna, rzędy niemiecki i francuski oraz Komisja.

22. Pismem z dnia 18 lutego 2014 r. rząd niemiecki, na podstawie art. 16 akapit trzeci statutu, wniosł o to, aby niniejsza sprawa została rozpoznana przez Trybunał orzekający w składzie wielkiej izby.

IV – Analiza prawna

23. Poprzez swoje pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 63 TFUE ma być interpretowany w taki sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które pozwala podatnikowi będącemu rezydentem, lecz już nie temu niebędącemu rezydentem, na odliczenie prywatnych świadczeń opiekuńczych przekazywanych w ramach przeniesienia, z tytułu antycypowanego spadkobrania, przynoszącego dochód skądnika majątku związanego z tym państwem i które przewiduje, że takiemu odliczeniu odpowiada korelatywny obowiązek podatkowy, obciążający beneficjenta świadczeń, który podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie.

A – W przedmiocie mającego zastosowanie swobodnego przepływu kapitału

24. Należy przede wszystkim zauważyć, że art. 63 ust. 1 TFUE zabrania co do zasady wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi.

25. Przy braku w traktacie definicji pojęcia „przepływu kapitału” Trybunał uznaje, że nomenklatura stanowi całość czynnik I do dyrektywy 88/361 posiada walor interpretacyjny, przy czym zgodnie ze wstępem do tego załącznika wykaz w nim zawarty nie ma charakteru wyczerpującego(12).

26. W tym kontekście z utrwalonego orzecznictwa wynika, że darowizny i spadki, objęte zakresem zastosowania sekcji XI załącznika I do dyrektywy 88/361, stanowią przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego(13). A zatem poza takimi szczególnymi wypadkami opodatkowanie dziedziczenia lub darowizny, niezależnie od tego, czy ich przedmiotem były pieniądze, nieruchomości, czy rzeczy ruchome, wchodzi w zakres zastosowania przepisów traktatu dotyczących przepływu kapitału(14).

27. Należy ponadto zauważyć, że w cytowanym wyżej wyroku Schröder Trybunał uznaje już, że przeniesienie majątku z tytułu antycypowanego spadkobrania, które zawiera element transgraniczny, wchodzi w zakres zastosowania art. 63 TFUE(15). Okoliczności, że w niniejszej sprawie przedmiotem przeniesienia z tytułu antycypowanego spadkobrania są udziały w spółce osobowej, a nie nieruchomości, jak w przypadku, który stanowi podstawę wydania wyroku Schröder, nie stanowi w mojej ocenie samo w sobie takiej okoliczności, aby dokonywać zmiany analizy dotyczącej swobody przepływu znajdujących zastosowanie w odpowiednim ustawodawstwie krajowym(16).

28. Zatem sytuacja, w której osoba będąca rezydentem w Niemczech przenosi z tytułu antycypowanego spadkobrania udziały w spółce osobowej prawa niemieckiego zajmujące się

działalności rolniczej w Niemczech na syna, będącego rezydentem w innym państwie członkowskim, stanowi transakcję posiadającą elementy transgraniczne i która mieści się co do zasady w pojęciu przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE.

B – W przedmiocie istnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału

29. Należy następnie przypomnieć, że środki zabronione przez art. 63 ust. 1 TFUE jako ograniczenia przepływu kapitału obejmują w szczególności te środki, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub do utrzymania takich inwestycji(17) lub zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do dokonywania ich w innych państwach(18).

30. W rozumieniu spornego w postępowaniu głównym uregulowania osoba fizyczna, która nie ma miejsca zamieszkania albo zwykłego pobytu w Niemczech zgodnie z § 49 EStG, podlega obowiązkowi podatkowemu w stosunku do dochodów uzyskanych w tym państwie członkowskim, do których zaliczają się dochody pochodzące z wykonywania działalności przemysłowej lub gospodarczej prowadzonej w Niemczech(19). Odmienne jednakże, niż podatnik będący rezydentem, taki podatnik niebędący rezydentem nie może, zgodnie z § 50 EStG, odliczyć od takich dochodów – jako wydatków specjalnych w rozumieniu § 10 ust. 1 EStG – prywatnego świadczenia opiekuńczego, jak to płacone ojcu lub rodzicom przez J. Grünewalda z tytułu antycypowanego spadkobrania.

31. Tymczasem takie mniej korzystne opodatkowanie zastrzeżone dla nierezydentów w odniesieniu do prywatnych świadczeń opiekuńczych mogłoby odwieść tych ostatnich od nabycia z tytułu antycypowanego spadkobrania lub od utrzymywania udziałów w niemieckich spółkach, które wykonują działalność przemysłową lub gospodarczą w Niemczech(20). Co więcej, mogłoby ono odwieść niemieckich rezydentów od wyznaczenia jako beneficjentów antycypowanego spadkobrania podmiotów będących rezydentami w państwie członkowskim innym niż Republika Federalna Niemiec(21).

32. Z powyższego wynika, że uregulowanie, które przewiduje takie niekorzystne traktowanie podatników będących nierezydentami, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które co do zasady jest zabronione przez art. 63 TFUE.

C – W przedmiocie istnienia ewentualnego uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

33. Należy jednakże zweryfikować, czy krajowe uregulowanie podatkowe, takie jak to sporne w postępowaniu głównym, mimo iż stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, może zostać uznane za zgodne z przepisami traktatu FUE odnoszącymi się do swobodnego przepływu kapitału.

34. W istocie art. 63 TFUE – na mocy art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE – „nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania [...]”. Taki przepis, stanowiący odstępstwo od fundamentalnej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi jednakże być przedmiotem ścisłej wykładni i sam doznaje ograniczenia z uwagi na ust. 3 tego art. 65 TFUE, na mocy którego przepisy krajowe, o których mowa we wskazanym powyżej ust. 1, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63 [TFUE]”(22).

35. Należy zatem zweryfikować, czy omawiane uregulowanie prawa krajowego, które dokonuje rozróżnienia podatników będących rezydentami od tych niebędących rezydentami, powoduje

nierówne traktowanie dozwolone na mocy art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, czy też stanowi arbitralną dyskryminację albo ukryte ograniczenie zabronione przez ust. 3 tego samego artykułu. W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że uregulowanie prawa krajowego tego typu może zostać uznane za zgodne z przepisami w przedmiocie swobodnego przepływu kapitału jedynie w dwóch przypadkach: jeżeli różnica w traktowaniu dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ona uzasadniona przez nadrzędne względy interesu ogólnego(23). Ponadto taka różnica w traktowaniu, aby mogła być uzasadniona, nie może wykraczać poza to, co jest niezbędnym dla osiągnięcia celu zamierzonego przez sporne uregulowanie(24).

1. W przedmiocie porównywalności odnośnych sytuacji

36. Z utrwalonego orzecznictwa, wywodzącego się z wyroku Schumacker(25), wynika, że w przedmiocie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest co do zasady porównywalna, jako że dochód uzyskiwany na terytorium jednego państwa przez nierezydenta stanowi w większości przypadków jedynie część jego całkowitego dochodu, scentralizowanego w miejscu zamieszkania, a osobista zdolność podatkowa nierezydenta, wynikająca z uwzględnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej, może zostać łatwiej oceniona w miejscu, gdzie znajduje się centrum jego osobistych i majątkowych interesów, które generalnie odpowiada miejscu jego stałego zamieszkania(26).

37. Zatem okoliczności, że państwo członkowskie nie pozwala nierezydentom korzystać z niektórych ulg podatkowych, które dostępne są rezydentom, nie jest zwykle w orzecznictwie uważana za dyskryminującą(27).

38. Co do zasady podatnik będący nierezydentem nie może zatem zarzucać państwu członkowskiemu, w którym uzyskuje tylko niewielką część swoich dochodów, że odmówiło mu przywileju podatkowego uzależnionego od jego sytuacji osobistej i rodzinnej, takiego jak odliczenie częściowego na nim świadczenia alimentacyjnego, gdy obowiązek ten spoczywa na państwie członkowskim, w którym zamieszkuje. Obowiązek uwzględnienia sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika będącego nierezydentem ciąży na państwie członkowskim, w którym powstają dochody, wyjącznie gdy podatnik wywodzi całość lub prawie całość źródła dochodu z posiadanych zasobów podlegających opodatkowaniu w tym państwie(28).

39. Jednak z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że w odniesieniu do wydatków takich jak koszty uzyskania przychodu bezpośrednio związane z działalnością, z której pochodzą dochody podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim, rezydenci, jak i nierezydenci znajdują się w tym państwie w analogicznej sytuacji, tak że uregulowanie prawne tego państwa, które w przedmiocie opodatkowania odmawia nierezydentom odliczenia takich wydatków, uprawniając jednak do tego rezydentów, może działać głównie na niekorzyść obywateli innych państw członkowskich i stanowi w związku z tym dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową(29).

40. Z zasad wynikających z orzecznictwa przedstawionych w poprzednich punktach wynika, że należy określić, czy sytuacja podatnika będącego nierezydentem, takiego jak J. Grünewald, który przekazuje prywatne świadczenia opiekuńcze w ramach przeniesienia udziałów w spółce z tytułu antycypowanego spadkobrania, jest lub nie jest porównywalna z sytuacją podatnika będącego rezydentem, takiego jak brat J. Grünewalda, który z tego samego tytułu uzyskuje takie same świadczenia majątku i przekazuje takie same prywatne świadczenia opiekuńcze.

41. W tym zakresie należało przede wszystkim zauważyć, że w niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, jak czyżby całościowego dochodu J. Grünewalda stanowiły dochody osiągnięte przez niego w Niemczech w okresach podatkowych, których dotyczy postępowanie.
42. Gdyby sąd odsyłający miał uznać, że J. Grünewald w okresach tych osiągał w Niemczech zasadniczy czyżby swego całościowego dochodu, należałoby ostatecznie przyjąć, że jego sytuacja jest porównywalna do sytuacji podatnika będącego rezydentem, co oznacza, iż różne traktowanie pod względem podatkowym w odniesieniu do odliczenia prywatnych świadczeń opiekuńczych nie byłoby co do zasady dopuszczalne.
43. Natomiast w przypadku gdyby sąd odsyłający miał ustalić, że dochody osiągnięte przez J. Grünewalda w Niemczech nie stanowiły zasadniczej czyżby jego całościowego dochodu, jego sytuacja byłaby porównywalna do sytuacji podatnika będącego rezydentem, w sytuacji gdyby uiszczone prywatne świadczenia opiekuńcze miały zostać zakwalifikowane jako wydatki bezpośrednio związane z działalnością, z której pochodzą dochody podlegające opodatkowaniu, w ujęciu orzecznictwa wspomnianego w poprzedzającym pkt 39.
44. W tym względzie należało przypomnieć, że przez koszty wykonywania działalności pozostające w bezpośrednim związku z dochodami osiąganymi w państwie członkowskim, w którym jest wykonywana działalność, należało rozumieć koszty pozostające w bezpośrednim związku gospodarczym ze świadczeniem, które spowodowało opodatkowanie w danym państwie członkowskim, i które tym samym są nierozdzielnie związane z tym świadczeniem(30).
45. W sprawie Schröder Trybunał wyrażnie już ustalił, że w zakresie, w jakim zobowiązanie do zapłaty prywatnego świadczenia opiekuńczego z tytułu antycypowanego spadkobrania wywodzi się z przeniesienia danych skądników majątku, czego zbadanie należało do sądu odsyłającego, świadczenie takie stanowi wydatek bezpośrednio związany z korzystaniem z tych skądników, tak że podatnik niebędący rezydentem zobowiązany do uiszczania takiego świadczenia z tego punktu widzenia znajduje się w sytuacji analogicznej do sytuacji podatnika będącego rezydentem(31).
46. Zastosowanie w niniejszej sprawie tego podejścia oznacza, że gdyby sąd odsyłający miał ustalić, jak się wydaje mi to miejsce w niniejszej sprawie(32), że zobowiązanie obywatela J. Grünewalda do uiszczania prywatnego świadczenia opiekuńczego wywodzi się z przeniesienia na tego ostatniego z tytułu antycypowanego spadkobrania udziału w spółce osobowej, z której pochodzą, przynajmniej w czyżby, podlegające opodatkowaniu w Niemczech dochody, to świadczenia te mogłyby zostać zakwalifikowane jako wydatki bezpośrednio związane z działalnością, która generuje dochody podlegające opodatkowaniu, co oznacza, iż sytuacja J. Grünewalda winna zostać uznana za porównywalną z sytuacją podatnika będącego rezydentem, takim jak jego brat.
47. W każdym wypadku w swoim postanowieniu odsyłającym Bundesfinanzhof odnosi się do szeregu okoliczności, wskazanych w pkt 18 powyżej, które podważyłyby zastosowanie do niniejszej sprawy rozstrzygnięcia przyjętego w wyroku Schröder. Żaden z tych powodów mnie jednak nie przekonuje.
48. Bundesfinanzhof, po pierwsze, odnosi się do możliwych luk w postanowieniu odsyłającym, które zapoczątkowały sprawę Schröder, a które to postanowienie miałyby w szczególności nie wskazywać na istnienie „zasady korelacji”(33) pomiędzy odliczeniem świadczeń na korzyść dźwignika a opodatkowaniem beneficjenta. W tym względzie uważam za Komisję, że nawet jeżeli przyjąć, że ramy prawa krajowego przedstawione Trybunałowi przez sąd odsyłający w tamtej

sprawie by?y niekompletne, ewentualny brak odniesienia do Korrespondenzprinzip nie zmienia w niczym analizy w ?wietle prawa Unii dyskryminuj?cego traktowania pod wzgl?dem podatkowym podatnika nieb?d?cego rezydentem. W rzeczywisto?ci z jednej strony zasada taka nie odgrywa ?adnej roli przy kwalifikowaniu prywatnych ?wiadcze? opieku?czych jako „wydatków bezpo?rednio zwi?zanych” z dzia?alno?ci?, która wygenerowa?a dochody podlegaj?ce opodatkowaniu w uj?ciu orzecznictwa wspomnianego w punktach poprzedzaj?cych; z drugiej strony nie ma powodu – i, wyj?wszy rozwa?ania dotycz?ce nadrz?dnych wzgl?dów interesu ogólnego, o których mowa w pkt 66 i nast?pnym poni?ej, ani s?d odsy?aj?cy, ani rz?d niemiecki nie wskazuj? ?adnego takiego powodu – który uzasadnia?by, ?e opodatkowanie prywatnych rent na korzy?? beneficjenta skutkuje odmiennym traktowaniem z podatkowego punktu widzenia d?u?nika takiej renty zale?nie od tego, czy jest on, czy te? nie jest podatnikiem rezydentem.

49. Po drugie, nie mog? nie zauwa?y?, ?e twierdzenie niemieckiej administracji skarbowej, do którego nawi?zuje Bundesfinanzhof, a zgodnie z którym w wyroku Schröder Trybuna? orzek? tylko w przedmiocie sytuacji odp?atnego przeniesienia maj?tku, nie za? antycypowanego spadkobrania, co oznacza?oby, ?e w przypadku odpowiadaj?cym tej pierwszej sytuacji nale?a?oby rozró?ni? pomi?dzy odliczeniem kosztów nabycia i kosztów odsetek, jest raczej zaskakuj?ce. Na podstawie samej analizy wyroku Trybuna?u w sprawie Schröder i odnosz?cej si? do niej opinii rzecznika generalnego Y. Bota wydaje si? bowiem niew?tpliwe, ?e Trybuna? w tym?e wyroku, tak zreszt? jak w niniejszej sprawie, zaj?? si? nieodp?atnym przeniesieniem maj?tku z tytu?u antycypowanego spadkobrania(34). Sam rz?d niemiecki wyra?nie potwierdzi? zreszt? na rozprawie, ?e te dwa przypadki s? rzeczywi?cie podobne.

50. Po trzecie, co do w?tpliwo?ci Bundesfinanzhof w odniesieniu do ?ród?a podlegaj?cych opodatkowaniu dochodów uwa?am, ?e okoliczno??, ?e przedmiotem przeniesienia z tytu?u antycypowanego spadkobrania w niniejszej sprawie s? udzia?y w spółce osobowej wykonuj?cej dzia?alno?? gospodarcz?, a nie, jak w sprawie Schröder, nieruchomo?ci, jest nieistotna dla analizy prawa Unii. W istocie w obu przypadkach chodzi o przeniesienie sk?adników maj?tku przynosz?cych dochód podlegaj?cy opodatkowaniu w Niemczech, a okoliczno??, ?e dochody takie pochodz? raczej z dzia?alno?ci gospodarczej ni? z najmu nieruchomo?ci, nie powoduje ?adnej ró?nicy w ich traktowaniu z podatkowego punktu widzenia na potrzeb niniejszej sprawy, w szczególno?ci w nawi?zaniu do zró?nicowanego traktowania pod wzgl?dem podatkowym podatników nieb?d?cych rezydentami.

51. W swoim postanowieniu odsy?aj?cym Bundesfinanzhof wydaje si? zarzuca? Finanzgericht, ?e nie uzna? on, i? prywatne ?wiadczenia opieku?cze s? przeznaczane na potrzeby utrzymania beneficjentów, co pozwoli?oby na zakwalifikowanie tych ?wiadcze? do sfery osobistej przejmuj?cego maj?tek, tak ?e powinny one zosta? uwzgl?dnione przez pa?stwo jego miejsca zamieszkania, bez obowi?zku odliczenia ze strony pa?stwa, w którym uzyskiwany jest dochód(35).

52. Tak?e rz?d niemiecki w swoich uwagach twierdzi, ?e prywatne ?wiadczenia opieku?cze musz? zosta? zakwalifikowane, jak w prawie niemieckim, jako odliczenia o naturze osobistej, je?li oparte s? o wi?zy rodzinne(36). Wskazany rz?d utrzymuje, ?e takie zakwalifikowanie prywatnych ?wiadcze? opieku?czych w prawie krajowym musi mie? znaczenie tak?e dla oceny opodatkowania tych rent na mocy prawa Unii. Jako ?e system podatków bezpo?rednich nie jest zharmonizowany, ustawodawca i s?dy krajowe powinny mie? w istocie mo?liwo?? okre?lenia prawnego charakteru odlicze? podatkowych.

53. W tym wzgl?dzie, odno?nie do okoliczno?ci podkre?lanej przez Bundesfinanzhof, zgodnie z któr? prywatne ?wiadczenia opieku?cze s? przeznaczane na potrzeby utrzymania beneficjentów, Trybuna? w wyroku Schröder, odrzucaj?c podobne argumenty przedstawiane przez rz?d

niemiecki, dokonano już ustaleń, że taka okoliczność nie powoduje zakwestionowania wystąpienia bezpodrządnego związku w rozumieniu orzecznictwa, jako że taki bezpodrzędny związek nie wynika z powiązania pomiędzy wysokością omawianego wydatku a wysokością dochodów podlegających opodatkowaniu, ale raczej z faktu, że wydatek jest nierozdzielnie związany z działalnością, która generuje takie dochody(37).

54. Natomiast odnośnie do argumentu rzędu niemieckiego dotyczącego konieczności uwzględnienia kwalifikacji w prawie krajowym odnośnych odliczeń pragnę zauważyć, że żadna kwalifikacja wydatku lub odliczenia w prawie krajowym (niezależnie od zakwalifikowania go jako osobistego, związanego z działalnością gospodarczą czy innego) – i to pomimo znaczenia na poziomie krajowym, jakie ustawodawca i sądy krajowe chcą przyznać takiej kwalifikacji – nie może jednak zostać użyta w celu usprawiedliwienia dyskryminacji pomiędzy obywatelami europejskimi w zależności od ich miejsca zamieszkania z naruszeniem prawa Unii.

55. W tym względzie należy również przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, że nawet jeżeli w stanie obecnym państwa członkowskie zachowały kompetencje w dziedzinie bezpodrządnego opodatkowania, to muszą one jednak wykonywać takie kompetencje z poszanowaniem zobowiązań przyjętych w ramach prawa Unii(38).

56. Rząd niemiecki w dalszej kolejności uważa, że w niniejszej sprawie nie istniałoby bezpodrzędnie powiązanie pomiędzy wydatkami, o odliczenie których się wnosi, a dochodami podlegającymi opodatkowaniu. W rzeczywistości nie byłoby wystarczająca do uzasadnienia istnienia „bezpodrządnego związku” pomiędzy rentami a dochodami z działalności gospodarczej okoliczność, że J. Grünewald nie mógłby uzyskać udziału w spółce w braku zobowiązania do przekazywania renty. Determinująca dla ustalenia istnienia takiego związku byłaby okoliczność, że powołane wydatki byłyby ponoszone właśnie z powodu działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu w Niemczech, to znaczy w wyniku zarządzania przedsiębiorstwem, lub że posiadają one nierozdzielny związek z taką działalnością gospodarczą.

57. Podobnie zdaniem rzędu francuskiego związek pomiędzy rentami a odnośnymi dochodami gospodarczymi nie mógłby zostać zakwalifikowany jako bezpodrzędny, gdy renty nie są szczególnie związane z takimi dochodami gospodarczymi. Rząd francuski odnosi się do dwóch niedawnych wyroków Trybunału: Komisja/Finlandia(39) i Komisja/Niemcy(40), w których Trybunał miał wyjaśnić znaczenie i zakres pojęcia „bezpodrządnego związku”.

58. W tym względzie należy jednakże zauważyć, że nie ma powodu, aby nie potwierdzić tego, co zostało już ustalone przez Trybunał w wyroku Schröder: że jeżeli sąd odsyłający ustali, że zobowiązanie do uiszczania prywatnego świadczenia opiekuńczego wynika – to znaczy od nich pochodzi albo ma źródło w ich przeniesieniu – ze skądników majątku generujących dochód, wydatek związany z wypełnieniem tego obowiązku stanowi wydatek bezpodrzędnie związany z zarządzaniem tymi skądnikami(41).

59. Zatem w niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem ustaleń należycych do sądu odsyłającego, wydaje się, że tak jak w sprawie Schröder, zobowiązanie do uiszczania prywatnych świadczeń opiekuńczych wynika z przeniesienia udziałów w spółce generującej dochód podlegający opodatkowaniu. Istotnie, przeniesienie udziałów i renty stanowi część tej samej umowy i pozostają w stosunku wymiany. Sam Bundesfinanzhof twierdzi w postanowieniu odsyłającym, że z pkt 2 tej umowy wynika, iż jest uzgodnione, że renty są udzielane z tytułu „świadczenia wzajemnego” (Gegenleistung). To potwierdza, że gdyby J. Grünewald nie zaakceptował zobowiązania do uiszczania renty na rzecz ojca, nie otrzymałby udziałów w spółce osobowej.

60. Ponadto istnienie „bezpodrządnego związku” w przypadkach przeniesienia z tytułu antycypowanego spadkobrania wynika z orzeczniczej charakterystyki relacji prawnej

antycypowanego spadkobrania dokonanej przez sam Bundesfinanzhof. W istocie jak wynika z pkt 9 powyżej, zgodnie z orzecznictwem tego sądu prywatne świadczenia opiekuńcze stanowią dochody pochodzące z przeniesionego skądnika majątku, który przekazujący majątek zachowuje, ale które muszą być uzyskane przez przejmującego majątek. Zatem w istocie renta jest zbieżna z dochodem generowanym przez przeniesiony skądnik majątku. Wynika stąd, że występuje nie tylko bezpośredni związek, ale prawdziwa i właściwa zbieżność pomiędzy wydatkiem, o odliczenie którego się wnosi (prywatne świadczenie opiekuńcze), a dochodami podlegającymi opodatkowaniu (zyski generowane przez udział w spółce).

61. Odnośnie do wyroków powołanych przez rząd francuski – w sprawie Komisja/Finlandia Trybunał został wezwany do oceny zgodnie z art. 63 TFUE fińskiego ustawodawstwa podatkowego dotyczącego dywidend wypłacanych funduszom emerytalnym, które miały charakter dyskryminujący w odniesieniu do funduszy nierezydentów(42). Zatem z wyroku tego nie można w mojej ocenie wywnioskować, jak wydaje się to robić rząd francuski, że Trybunał miał zamiar odwołać się do jedyne go kryterium, dotyczącego intencji ustawodawcy, które miałyby zastąpić to odnoszące się do nierozdzielności pomiędzy wydatkami a dochodami, rozwinięte we wcześniejszym orzecznictwie celem określenia istnienia bezpośredniego związku. W rzeczywistości w pkt 41–43 tego wyroku Trybunał nie wprowadził żadnego nowego kryterium, ale ograniczył się do odrzucenia argumentu rzędu fińskiego odnoszącego się do nieporównywalności sytuacji funduszy rezydentów i nierezydentów z uwagi na brak bezpośredniego związku, zauważając, że sam ustawodawca, za pośrednictwem odnośnych uregulowań krajowych, ustanowił bezpośredni związek pomiędzy podlegającymi odliczeniu wydatkami (to jest kwotami odsetkowymi na pokrycie zobowiązań w przedmiocie emerytury) a podlegającymi opodatkowaniu dochodami (to jest dywidendami) celem uwzględnienia szczególnego celu funduszy(43), wspólnego funduszom rezydentów i nierezydentów.

62. Natomiast w sprawie Komisja/Niemcy Trybunał został wezwany do oceny zgodnie z art. 63 TFUE niemieckiego ustawodawstwa podatkowego, zgodnie z którym fundusze emerytalne osób niebędących rezydentami nie mogły odliczyć od dywidend i odsetek uzyskanych w Niemczech niektórych wydatków, które zdaniem Komisji powinny być uważane za bezpośrednio z nimi związane. Jednakże, odmiennie niż wydaje się twierdzić rząd francuski, w tym wyroku Trybunał nie zmienił podejścia przyjętego w wyroku Schröder, które wręcz przeciwnie, przyjęło za podstawę rozstrzygnięcia(44), ale ograniczył się do oddalenia skargi Komisji z uwagi na fakt, że nie wykazała ona uchybienia, co stanowiło jej obowiązkiem. W szczególności Trybunał zarzucił Komisji, że ta nie przedstawiła okoliczności wystarczających do wykazania, iż wydatki (koszty bankowe i koszty transakcji, jak i wydatki na zasoby ludzkie), co do których uważała, że mają bezpośredni związek z dochodami podlegającymi opodatkowaniu (dywidendy i odsetki), były szczególnie konieczne do uzyskania takich dochodów. Innymi słowy, używając terminologii z wyroku Schröder, Komisja nie udowodniła w wystarczającym stopniu, że takie wydatki pochodzą z działalności generującej dochody podlegające opodatkowaniu lub miały w niej rolę.

63. Rząd niemiecki podnosi również, że nawet gdyby państwo miejsca zamieszkania J. Grünewalda miało uznać do celów osobistego odliczenia przekazane przez niego prywatne świadczenia opiekuńcze, istniałoby ryzyko podwójnego odliczenia tych rent i w konsekwencji korzystniejszego traktowania osób niebędących rezydentami w stosunku do traktowania zagwarantowanego rezydentom. Ewentualne istnienie takiego ryzyka, które w niniejszym przypadku wydaje się raczej teoretyczne, nie jest w stanie uzasadnić dyskryminującego traktowania podatników niebędących rezydentami. Zarówno bowiem dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich(45), obowiązująca w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych będących przedmiotem postępowania głównego, jak i dyrektywa Rady

2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie wspólnej zasady administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG(46), przewidują wymianę informacji pomiędzy zainteresowanymi organami podatkowymi, co oznacza, że niemieckie ministerstwo finansów może poinformować państwo miejsca zamieszkania podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu o złożonym przez niego wniosku o odliczenie w celu uniknięcia podwójnego odliczenia(47).

64. Wreszcie rząd francuski podnosi pomocniczo, że gdyby Trybunał miał uznać za sprzeczne z art. 63 TFUE normy prawa krajowego, która zakazuje podatnikowi niebędącemu rezydentem odliczenia zapłaconych prywatnych świadczeń opiekuńczych, wówczas odliczenie nie powinno zostać uznane w odniesieniu do całkowitego dochodu uzyskanego przez niego w państwie, w którym nie jest on rezydentem, ale powinno zostać dopuszczone jedynie w odniesieniu do dochodów rodzajowych, odnoszących się do działalności bezpośrednio związanej ze świadczeniami, a zatem w niniejszym przypadku wyłącznie do dochodów uzyskiwanych przez J. Grünewalda w Niemczech w związku z jego udziałem w spółce osobowej.

65. W tym względzie uważam jednak zgodnie z tym, co zostało potwierdzone przez Komisję na rozprawie, że w zakresie, w jakim przyjęte podejście nie spowoduje dyskryminacji pomiędzy podatnikiem będącym rezydentem a tym niebędącym rezydentem, podjęcie decyzji w przedmiocie szczegółowego trybu obliczania odliczeń lub w przedmiocie podstawy opodatkowania, względem której odliczenia te mogły zostać dokonane, należy do krajowych organów podatkowych.

2. W przedmiocie istnienia nadrzędnego względu interesu ogólnego

66. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może być dopuszczalne, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego(48). Podczas gdy w sprawie Schröder rząd niemiecki, jak też nie został podniesiony przez sąd odsyłający(49), w niniejszej sprawie zostały wskazane dwa takie względy.

a) W przedmiocie zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi

67. Sąd odsyłający zadaje sobie przede wszystkim pytanie, czy odmówienie podatnikowi niebędącemu rezydentem możliwości odliczenia rent, których jest dźwignikiem, mogłaby zostać uzasadniona celem zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi – zgodnie z zasadą terytorializmu. Odnosząc się do wspomnianej wyżej Korrespondenzprinzip(50), z której wynikałoby, że ocena odpowiedniego uregulowania w świetle prawa Unii nie może zostać dokonana bez uwzględnienia sytuacji podatkowej beneficjenta renty, rzeczony sąd zadaje sobie pytanie, czy państwo źródła dochodu nie może zostać upoważnione do utrzymania swego ustawodawstwa podatkowego za pośrednictwem wprowadzenia zakazu odliczeń w stosunku do podatnika niebędącego rezydentem, w przypadku gdy z obiektywnych powodów nie byłoby możliwe opodatkowanie beneficjenta, jak na przykład w przypadku, w którym beneficjent ten miałby miejsce swojego zamieszkania poza terytorium kraju.

68. W tym względzie należy pamiętać z jednej strony, że utrzymywanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi jest celem zgodnym z prawem, uznanym przez Trybunał, a z drugiej strony, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na szczeblu Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przyługujących im uprawnień podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania(51).

69. Jednakże w niniejszej sprawie, po pierwsze, należy zauważyć, że ani z postanowienia odsyłającego, ani z żadnej innej części aktu sprawy nie wynika, aby renty uiszczone przez J. Grünewalda na rzecz ojca beneficjenta nie mogły być przedmiotem opodatkowania w Niemczech. Nic nie wskazuje bowiem, że ojciec mógłby być rezydentem poza terytorium niemieckim lub że nie mógłby on zostać opodatkowany z tytułu tych rent z jakiegokolwiek innego powodu. Wydaje się zatem, że chodzi o hipotetyczny argument, który oczywiście z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający, nie mógłby w żadnym razie uzasadnić w niniejszej sprawie dyskryminacji, której podlega J. Grünewald.

70. Po drugie, w każdym wypadku, jak zostało to już stwierdzone w pkt 48 powyżej, niezależnie od Korrespondenzprinzip(52) traktowanie z punktu widzenia przepisów podatkowych beneficjenta rent nie może uzasadniać dyskryminacji podatnika niebędącego rezydentem. Odnośne uregulowanie prawne, a konkretnie § 50 EStG, odmawia w ogóle jakiegokolwiek odliczenia jako „wydatku specjalnego”, w przypadku gdy dłużej podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Dlatego odliczenia prywatnych świadczeń opiekuńczych odmawia się podatnikowi niebędącemu rezydentem w każdym przypadku i niezależnie tak od miejsca zamieszkania wierzyciela, jak i od faktu, że renty te zostają opodatkowane po stronie beneficjenta. Uregulowanie takie nie ma w żaden sposób na celu utrzymania równowagi rozdziału kompetencji podatkowych i w żadnym razie nie może zostać uznane za środek proporcjonalny do tego celu.

b) W przedmiocie spójności krajowego systemu podatkowego

71. Opierając się na tych samych argumentach, do których nawiązała Bundesfinanzhof w celu wyrażenia swoich wątpliwości w przedmiocie równowagi podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, rząd niemiecki podnosi, jako uzasadnienie odnośnego opodatkowania, także konieczność zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego. Zdaniem tego rządu z powodu Korrespondenzprinzip i związku z nim przeniesienia zdolności państwowych pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem rent(53), całość sukcesji pokoleniowej (Generationennachfolgeverbund), w ramach której następuje antycypowane spadkobranie (w niniejszej sprawie rodzice i dwoje dzieci), powinna zostać uznana za jeden podmiot podatkowy, a zatem powinna być opodatkowana w jednolity sposób(54). Zdaniem rządu niemieckiego gdyby odliczenie prywatnych świadczeń opiekuńczych zostało dopuszczone w Niemczech, bez opodatkowania jednocześnie beneficjenta tych rent, wówczas jeden podmiot podatkowy skorzystałby z podwójnej korzyści, a to naraziłoby na ryzyko spójności niemieckiego systemu podatkowego.

72. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznaje się konieczność zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego(55). Jednakże przyznanie, że stanowi on ważne uzasadnienie, należy od wykazania bezpośredniego związku 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 dotyczy dane uregulowanie(56). Ponadto brak jest takiego związku na przykład w sytuacji odrębnego opodatkowania lub traktowania podatkowego różnych podatników(57).

73. Zatem w niniejszej sprawie jest oczywiste, że odnośne opodatkowanie dotyczy różnych podatników, to jest z jednej strony dłużnika prywatnych świadczeń opiekuńczych, który, jeżeli jest rezydentem, może odliczyć te świadczenia, a z drugiej strony beneficjenta, po stronie którego, zgodnie z Korrespondenzprinzip, świadczenia te podlegają opodatkowaniu.

74. Rząd niemiecki uważa jednak, że wymagany w orzecznictwie bezpośredni związek

pomiędzy korzyści podatkowej a pobraniem podatku może nadal istnieć, mimo że chodzi o różnych podatników, ponieważ z powodu Korrespondenzprinzip całości sukcesji pokoleniowej powinna być traktowana jak jeden podmiot podatkowy.

75. Ten argument w ogóle mnie nie przekonuje.

76. Po pierwsze, wydaje mi się, że pozostaje on w ewidentnej sprzeczności z argumentem przedstawionym przez rząd niemiecki – i omówionym w pkt 56 i następujących powyżej – zgodnie z którym miałyby nie być bezpośredniego związku pomiędzy wydatkami, o odliczenie których się wnosi (to jest prywatnymi świadczeniami opiekuńczymi opodatkowanymi względem beneficjenta) a dochodami podlegającymi opodatkowaniu. Zastanawiam się bowiem, jak można twierdzić, że taki związek miałby istnieć pomiędzy korzyściami podatkowymi a naliczeniem podatku, jeżeli utrzymuje się, że nie ma bezpośredniego związku pomiędzy podlegającymi odliczeniu wydatkami a podlegającymi opodatkowaniu dochodami.

77. Po drugie, zaprzecza temu praktyka niemieckich organów podatkowych, które na mocy mającego zastosowanie w sprawie uregulowania podatkowego, nie zawsze uznają Generationennachfolgeverbund za jeden podmiot podatkowy, ale robi to tylko wtedy, gdy podatnik będący dżurnikiem jest rezydentem w Niemczech. Istotnie, tylko w takim przypadku istnieje zgodność pomiędzy opodatkowaniem dochodów a ich odliczeniem. Przeciwnie – na mocy § 50 EStG odliczenia prywatnych świadczeń opiekuńczych odmawia się w każdym przypadku podatnikowi niebędącemu rezydentem, zarówno gdy jego dochody są opodatkowane w Niemczech, jak i gdy nie są.

78. Ponadto na rozprawie sam rząd niemiecki przyznał, że jeżeli beneficjent rent ma miejsce zamieszkania za granicą – przypadek, jak wskazano, raczej hipotetyczny w niniejszej sprawie – dżurnik-podatnik będący rezydentem może odliczyć prywatne świadczenia opiekuńcze, nawet jeżeli rzeczone świadczenia nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech, pod warunkiem że przedstawi on zaświadczenie państwa członkowskiego, w którym ma miejsce zamieszkania beneficjent rent, z którego wynika, że świadczenia te podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim.

79. Zatem w mojej ocenie z rozważań tych wynika, że Korrespondenzprinzip nie jest podstawą spójności, która jak to twierdzi rząd niemiecki, powinna zostać zachowana w krajowym systemie podatkowym i która mogłaby uzasadniać dyskryminujące traktowanie względem podatnika niebędącego rezydentem.

80. W mojej ocenie wynika z tego, że żaden z podniesionych nadzędnych względów interesu ogólnego nie może uzasadniać stwierdzonego ograniczenia swobodnego przepływu kapitału.

V – Wnioski

81. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedłożone mu przez Bundesfinanzhof:

Artykuł 63 TFUE powinien być interpretowany w taki sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak to w postępowaniu głównym, które zezwala podatnikowi będącemu rezydentem, ale nie temu niebędącemu rezydentem, na odliczenie prywatnych świadczeń opiekuńczych wypłaconych w związku z przeniesieniem skądnika majątku, który przynosi dochód, a związanego z tym państwem z tytułu antycypowanego spadkobrania, o ile zobowiązanie do wypłacenia tych świadczeń wynika z przeniesienia tego skądnika majątku, nawet jeżeli rzeczone uregulowanie przewiduje, że odliczeniu odpowiada

korelatywny obowiązek podatkowy obywatela państwa, który podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie.

1 – Język oryginału: włoski.

2 – C-450/09, EU:C:2011:198.

3 – Zobacz wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 5–7; a także opinii rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie Schröder, EU:C:2010:761, pkt 13–23.

4 – W wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym – BGBl. 2002 I, s. 4210.

5 – Zobacz §§ 1 i 49 EStG.

6 – Zdefiniowane odpowiednio w §§ 4 i 9 EStG.

7 – Wyroki Bundesfinanzhof: z dnia 5 lipca 1990 r., GrS 4/89–6/89, C.II.1.C; z dnia 12 maja 2003 r., GrS 1/00, pkt C.II.3.

8 – Wyrok Bundesfinanzhof z dnia 5 lipca 1990 r., GrS 4/89–6/89, pkt C.I.1.

9 – Wyroki Bundesfinanzhof: z dnia 5 lipca 1990 r., GrS 4/89–6/89, pkt C.II.1.C; z dnia 12 maja 2003 r., GrS 1/00, pkt C.II.1.C.

10 – Wyrok Bundesfinanzhof z dnia 31 marca 2004 r., X R 66/98, pkt II.3 i przytoczone orzecznictwo.

11 – Zobacz pkt 12 powyżej.

12 – Zobacz wyrok Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 19.

13 – Zobacz wyroki: Welte, EU:C:2013:662, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo; a także Schröder, EU:C:2011:198, pkt 26.

14 – Wyroki: Komisja/Hiszpania, C-127/12, EU:C:2014:2130, pkt 53; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 – W przytoczonym wyroku Schröder (EU:C:2011:198, pkt 27) Trybunał ustalił, że przeniesienie z tytułu antycypowanego spadkobrania nieruchomości połączonych w jednym z państw członkowskich na osobę fizyczną będącą rezydentem w innym państwie członkowskim wchodzi w zakres zastosowania art. 63 TFUE.

16 – Istotnie, w tym względzie z jednej strony Trybunał wskazał już, że przeniesienie udziałów w spółce będącej rezydentem pomiędzy podmiotem będącym rezydentem a podmiotem niebędącym rezydentem stanowi przepływ kapitału (zob. w tym względzie wyrok Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 43). Z drugiej strony zagadnienie ewentualnego zastosowania swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE, do której zresztą żaden z interwenientów się nie odniósł, w mojej ocenie nie pojawia się w niniejszej sprawie. W rzeczywistości zgodnie z utrwalonym orzecznictwem celem ustalenia, czy przepis prawa krajowego podpada pod jedną albo drugą swobodę przepływu, należy wziąć pod uwagę przedmiot takiego uregulowania (zobacz wyrok Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo). Tymczasem należy stwierdzić, że uregulowanie prawa krajowego mające zastosowanie w sprawie dotyczy opodatkowania prywatnych świadczeń opiekuńczych należnych z tytułu transakcji antycypowanego

spadkobrania, a w szczególności możliwość odliczenia tych „wydatków specjalnych”, i to niezależnie od faktu, czy taka transakcja miaaby za przedmiot przeniesienie udziałów w spółce, czy nie (co odróżnia ustawodawstwo podatkowe mające zastosowanie w niniejszej sprawie od tego będącego przedmiotem wyroku Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, w szczególności pkt 21). W konsekwencji, w świetle jego przedmiotu, a także uznając, że przepis mający zastosowanie w sprawie może powodować ograniczenie swobody przedsiębiorczości, w szczególności w przypadku gdy przedmiotem przeniesienia z tytułu antycypowanego spadkobrania są udziały w spółce, które umożliwiają posiadanie pewnego wpływu na jej decyzje i determinowanie jej czynności, takie skutki nie byłyby niczym innym jak nieuchronną konsekwencją ewentualnej przeszkody w swobodnym przepływie kapitału, a zatem nie uzasadniałyby odrębnego badania tego samego uregulowania w świetle art. 49 TFUE (zob. podobnie wyrok Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo). Należy także w szczególności zauważyć, że w niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego nie wynika w jasny sposób, jak rolę w zarządzaniu spółką dają udziały będące przedmiotem przeniesienia.

17 – Wyroki: Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; Schröder, EU:C:2011:198, pkt 30.

18 – Wyroki: Komisja/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688, pkt 28; Komisja/Niemcy, C-600/10, EU:C:2012:737, pkt 14.

19 – Zobacz w nawiązaniu do dochodów pochodzących z najmu nieruchomości wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 31.

20 – Zobacz analogicznie w odniesieniu do nabycia nieruchomości wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 31. W kwestii zniechęcania do nabywania udziałów w spółce zobacz wyroki: Haribo Lakritzen Hans Riegel, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 52, 53; Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, pkt 57, 58.

21 – Zobacz wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 32.

22 – Zobacz wyroki: Komisja/Niemcy, C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 45, 46; Welte, EU:C:2013:662, pkt 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo.

23 – Wyrok Komisja/Finlandia, EU:C:2012:688, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

24 – Wyroki: Schröder, EU:C:2011:198, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; Komisja/Niemcy, EU:C:2014:2148, pkt 47.

25 – C-279/93, EU:C:1995:31.

26 – Wyroki: Schumacker, EU:C:1995:31, pkt 31, 32; Schröder, EU:C:2011:198, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

27 – Jest tak przy uwzględnieniu obiektywnych różnic pomiędzy sytuacją rezydentów i nierezydentów jeżeli chodzi o źródła dochodów oraz osobiste możliwości podatkowe czy te sytuacje osobiste i rodzinne. Zobacz wyrok Schröder EU:C:2011:198, pkt 38 i przytoczone orzecznictwo.

28 – Wyroki: Schumacker, EU:C:1995:31, pkt 32. Zobacz też opinia rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie Schröder, EU:C:2010:761, pkt 44, 45.

29 – Wyroki: Komisja/Finlandia, EU:C:2012:688, pkt 37; Schröder, EU:C:2011:198, pkt 40 i

przyczone tam orzecznictwo.

30 – Zobacz wyrok Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, pkt 25.

31 – Zobacz wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 46.

32 – Zobacz pkt 59 powyżej.

33 – Wspomnianej w pkt 12 powyżej „Korrespondenzprinzip”.

34 – Zobacz wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 9, 12, a także 42, 43; w sposób jeszcze bardziej oczywisty opinia rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie Schröder, EU:C:2010:761, pkt 20–23.

35 – Zobacz orzecznictwo przytoczone w przypisie 25.

36 – W szczególności rząd niemiecki twierdzi, że osobisty charakter prywatnych świadczeń opiekuńczych wynika z natury typu umowy, która wchodzi w zakres prawa rodzinnego i spadkowego, z celu przeniesienia, którym jest zabezpieczenie z gospodarczego punktu widzenia starszych rodziców, z okoliczności, że renta nie jest oceniana w zależności od wartości świadczenia wzajemnego, ale w zależności od potrzeb opiekuńczych przekazującego majątek i możliwości płaconych dla tych świadczeń, i faktu, że strony umowy wiedziały o konieczności utrzymania działalności produkcyjnej przekazanej w obrębie rodziny.

37 – Zobacz wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 43.

38 – Zobacz wyroki: Schumacker, EU:C:1995:31, pkt 21; Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo.

39 – Wyrok Komisja/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688.

40 – Wyrok Komisja/Niemcy, C-600/10, EU:C:2012:737.

41 – Zobacz pkt 45 powyżej i wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 45, 46, 49.

42 – Podczas gdy fundusze rezydentów mogły skorzystać z podatkowego odliczenia kwot odpisanych na pokrycie ich zobowiązań w przedmiocie emerytury, co powodowało faktyczne zwolnienie uzyskanych dywidend z podatku, z takiej możliwości nie mogły skorzystać fundusze nierezydentów. Zobacz wyrok Komisja/Finlandia, EU:C:2012:688, pkt 25, 26.

43 – Trybunał uznał, że celem tym było kumulowanie kapitału poprzez inwestycje, które generują w szczególności dochód w formie dywidend na pokrycie ich przyszłych zobowiązań pochodzących z umów ubezpieczenia; wyrok Komisja/Finlandia, EU:C:2012:688, pkt 42.

44 – Wyrok Komisja/Niemcy, EU:C:2012:737, pkt 17.

45 – Dz.U. L 336, s. 15.

46 – Dz.U. L 64, s. 1.

47 – Zobacz podobnie także wyroki: Centro Equestre da Lezíria Grande, EU:C:2007:96, pkt 36; van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, pkt 55.

48 – Zobacz m.in. wyrok DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

49 – Zobacz wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 48.

50 – Zobacz pkt 12 powyżej.

51 – Zobacz wyrok DMC, EU:C:2014:20, pkt 46, 47 i przytoczone orzecznictwo.

52 – W swoim postanowieniu odsyłającym Bundesfinanzhof nawiązuje do wyroku Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446. Tymczasem takie odniesienie wydaje mi się nieistotne, gdyż sprawa ta dotyczyła niemożności odliczenia w państwie członkowskim alimentów zapłaconych w innym państwie członkowskim, a zatem dotyczyła relacji pomiędzy dwoma różnymi ustawodawstwami podatkowymi (zobacz w szczególności pkt 35), podczas gdy kwestia możliwości odliczenia prywatnych rent i *odpowiadającego* mu opodatkowania względem beneficjenta dotyczy wyłącznie niemieckiego systemu podatkowego.

53 – Zobacz pkt 10 i 12 powyżej.

54 – Rząd niemiecki twierdzi także, że w analogicznych przypadkach, takich jak przypadek dotyczący grup spółek, Trybunał miał uznać różne podmioty za jeden podmiot podatkowy. Rząd ten nawiązuje w szczególności do wyroku Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659.

55 – Zobacz m.in. wyroki: Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 42; Papillon, EU:C:2008:659, pkt 43.

56 – Zobacz m.in. wyrok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 92 i przytoczone orzecznictwo.

57 – Zobacz wyrok DI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo. W tym względzie odsyłam także do pkt 35 i nast. mojej opinii w sprawie Komisja/Portugalia, C-493/09, EU:C:2011:344.