

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 24 lutego 2015 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ kapitału – Podatki bezpośrednio – Podatek dochodowy – Możliwość odliczenia świadczeń opiekuńczych wypłacanych w zamian za darowiznę w ramach antycypowanego spadkobrania – Wyłączenie w stosunku do podmiotów niebędących rezydentami

W sprawie C-559/13

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 maja 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 października 2013 r., w postępowaniu:

Finanzamt Dortmund-Unna

przeciwko

Josefowi Grünewaldowi,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, A. Ó Caoimh, J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezesi izb, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiusas i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 września 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Finanzamt Dortmund-Unna przez S. Lorenza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez G. Brauna oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 listopada 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 63 TFUE.
- 2 Wniosek ten zosta? wniesiony w ramach sporu pomi?dzy Finanzamt Dortmund-Unna (urzedem skarbowym w Dortmund-Unna, zwanym dalej „Finanzamt”) a J. Grünewaldem, dotycz?cego odmowy ze strony Finanzamt dopuszczenia mo?liwo?ci odliczenia, w ramach podatku od dochodów pochodz?cych z udzia?ów w spółce prawa cywilnego otrzymanych w drodze darowizny w ramach antycypowanego spadkobrania, ?wiadcze? opieku?czych wyp?acanych przez J. Grünewalda jego rodzicom w zamian za to przeniesienie udzia?ów z uwagi na fakt, ?e nie jest on rezydentem w Niemczech.

Ramy prawne

3 Zgodnie z § 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) w wersji obowi?zuj?cej w post?powaniu g?ównym (BGBl. 2002 I, s. 4210, zwanej dalej „EStG”) osoby fizyczne, które maj? miejsce zamieszkania lub miejsce zwyk?ego pobytu w Niemczech, podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu od dochodów, podczas gdy osoby, które nie maj? miejsca zamieszkania ani miejsca zwyk?ego pobytu na terytorium niemieckim, podlegaj? ograniczonemu opodatkowaniu tym podatkiem, je?eli osi?gaj? dochody krajowe w rozumieniu § 49 EStG.

4 Paragraf 10 ust. 1 EStG ma nast?puj?ce brzmienie:

„Wydatkami specjalnymi s? nast?puj?ce obci??enia, je?li nie stanowi? one wydatków zwi?zanych z prowadzeniem dzia?alno?ci gospodarczej ani kosztów uzyskania przychodu:

[...]

1a. renty i trwa?e ci??ary wynikaj?ce ze szczególnych podstaw zobowi?zaniowych, które nie s? zwi?zane gospodarczo z dochodami, które nie wliczaj? si? do podstawy opodatkowania; [...]”.

5 Do dochodów, o których mowa w § 49 EStG, zalicza si? dochody pochodz?ce z wykonywania dzia?alno?ci przemys?owej lub gospodarczej w Niemczech.

6 Paragraf 50 ust. 1 EStG stanowi:

„Osoby podlegaj?ce ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu mog? odliczy? wydatki zwi?zane z prowadzeniem dzia?alno?ci gospodarczej (§ 4 ust. 4–8) i koszty uzyskania przychodu (§ 9) jedynie w zakresie, w jakim s? one gospodarczo zwi?zane z dochodami osi?gni?tymi na terytorium kraju [...]. Stosowanie [§] 10 [i nast.] jest wy??czone”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

7 W ramach darowizny z tytu?u antycypowanego spadkobrania (zaliczki na poczet udzia?u w spadku) J. Grünewald naby? od ojca na mocy umowy o przeniesieniu maj?tku z dnia 17 stycznia 1989 r. 50% udzia?ów w spółce prawa cywilnego (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) zajmuj?cej si? dzia?alno?ci? ogrodnic?, z siedzib? w Niemczech. Jego brat naby? pozosta?e 50% udzia?ów. W zamian za te darowizny otrzymuj?cy udzia?y zobowi?zali si? do przekazywania na rzecz ojca lub rodziców ?wiadcze? opieku?czych opisanych w § 2 tej umowy.

8 J. Grünewald, zamieszkuj?cy w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? Republika Federalna Niemiec i niemaj?cy w Niemczech miejsca zamieszkania ani miejsca zwyk?ego pobytu, uzyska? w

latach 1999–2000 z tytułu tego udziału dochody pochodzące z działalności gospodarczej. Ponadto uzyskał on także inne dochody w Niemczech.

9 Finanzamt uznał, że zainteresowany podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i na podstawie § 50 EStG odmówił mu możliwości odliczenia świadczeń opiekuńczych przekazywanych zamieszkałym w Niemczech rodzicom od podlegających opodatkowaniu w Niemczech dochodów.

10 Skarga J. Grünewalda na tę decyzję została uwzględniona orzeczeniem Finanzgericht Münster (sądu ds. skarbowych w Münster).

11 Finanzamt wniosł do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) o uchylenie tego orzeczenia i oddalenie tej skargi.

12 Zdaniem sądu odsyłającego Finanzamt zgodnie z obowiązującym prawem krajowym słusznie odmówił odliczenia odnośnych świadczeń opiekuńczych przy obliczaniu podstawy wymiaru podatku dochodowego w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego obywatela J. Grünewalda. Ten ostatni mógłby odliczyć wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i koszty uzyskania przychodu gospodarczo związane z dochodami osiągniętymi na terytorium kraju, ale nie wydatki specjalne, takie jak te świadczenia opiekuńcze.

13 Jednakże zdaniem sądu odsyłającego występuje wątpliwość co do zgodności tego systemu podatkowego z prawem Unii. Bez wątpienia w wyroku Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) Trybunał orzekł już, że stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, zagwarantowanego w art. 63 TFUE, sytuacja, w której prywatne świadczenia opiekuńcze (renty) spełniane przez podatników będących nierezydentami, które mają związek z krajowymi dochodami z tytułu najmu i dzierżawy nieruchomości, nie podlegają odliczeniu, podczas gdy odpowiednie świadczenia podlegają odliczeniu w przypadku podatników będących rezydentami podlegającymi opodatkowaniu w odniesieniu do ogółu ich dochodów. Niemniej jednak zdaniem sądu odsyłającego w wyroku Schröder (EU:C:2011:198) Trybunał, do którego nie zwrócono się z tą kwestią, nie zajęł stanowiska w szczególności odnośnie do tego, czy należy o uwzględnienie okoliczności, że odnośny krajowy system podatkowy opiera się na tzw. zasadzie korelacji (Korrespondenzprinzip), zgodnie z którą w sytuacji gdy dłużnikowi zobowiązanemu do wypłaty renty przysuguje prawo do jej odliczenia, beneficjent tej renty podlega opodatkowaniu.

14 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„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 podatnicy podlegają odliczeniu w przypadku nieograniczonego obowiązku podatkowego, aczkolwiek odliczenie to skutkuje powstaniem korelatywnego obowiązku podatkowego po stronie (podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) odbiorcy świadczenia”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

15 Należy zauważyć, że w sprawie zakończonej wyrokiem Schröder (EU:C:2011:198) przedmiotem sporu były przepisy krajowe, których stosowania dotyczy niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. W wyroku tym Trybunał orzekł, że art. 63 TFUE,

zakazuj?cy ogranicze? w przep?ywie kapita?u, powinien by? interpretowany w ten sposób, i? sprzeciwia si? on uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, które zezwala?c podatnikowi b?d?cemu rezydentem na odliczenie rent p?aconych jednemu z rodziców, który przekaza? nieruchomo?ci po?o?one na terytorium tego pa?stwa, od dochodów z tytu?u najmu przysporzonych przez te nieruchomo?ci, nie przyznaje takiego odliczenia podatnikowi nieb?d?cemu rezydentem, o ile zobowi?zanie do p?atno?ci tych rent wynika z przekazania rzeczonych nieruchomo?ci.

16 Okoliczno?ci faktyczne i stan prawny, które zdaniem s?du odsy?aj?cego uzasadniaj? konieczno?? przed?o?enia niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, sprowadzaj? si? w niniejszym przypadku do dwóch kwestii, a mianowicie tego, po pierwsze, ?e dochody opodatkowane po stronie podatnika nieb?d?cego rezydentem pochodz? z udzia?ów w spółce, a nie z najmu, a po drugie, ?e krajowy system podatkowy b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego opiera si? na zasadzie korelacji, zgodnie z któr? odliczeniu renty wyp?acanej przez d?u?nika zobowi?zanego do jej wyp?aty odpowiada opodatkowanie dochodu pochodz?cego z tej renty po stronie jej beneficjenta.

17 W tej sytuacji nale?y uzna?, ?e poprzez swe pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 63 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, które podatnikowi nieb?d?cemu rezydentem uzyskuj?cemu w tym pa?stwie cz?onkowskim dochody z dzia?alno?ci gospodarczej w zwi?zku z dzia?alno?ci? spółki, której udzia?y zosta?y mu przekazane przez rodzica w drodze darowizny z tytu?u antycypowanego spadkobrania, odmawia mo?liwo?ci odliczenia od tych dochodów ?wiadcze? opieku?czych wyp?aconych przez podatnika temu rodzicowi w zamian za t? darowizn?, podczas gdy przyznaje ono mo?liwo?? takiego odliczenia podatnikowi b?d?cemu rezydentem, z uwagi na to, ?e te ?wiadczenia opieku?cze zosta?y opodatkowane po stronie ich beneficjenta.

18 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, po pierwsze, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem spadki i darowizny stanowi? przep?yw kapita?u w rozumieniu art. 63 TFUE, z wyj?tkiem przypadków, w których wyst?pienie ich elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie w szczególno?ci wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 26). W rezultacie nale?y uzna?, ?e odno?ne przeniesienie udzia?ów w spółce z siedzib? w Niemczech w ramach antycypowanego spadkobrania na osob? fizyczn? zamieszkuj?c? w innym pa?stwie cz?onkowskim obj?te jest zakresem art. 63 TFUE.

19 Po drugie, ?rodki zabronione przez art. 63 ust. 1 TFUE jako ograniczenia przep?ywu kapita?u obejmuj? w szczególno?ci te ?rodki, które mog? zniech?ci? osoby nieb?d?ce rezydentami do dokonania inwestycji w danym pa?stwie cz?onkowskim lub do utrzymania takich inwestycji (zob. w szczególno?ci wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 30).

20 Je?li chodzi o przepisy sporne w post?powaniu g?ównym osoba fizyczna niemaj?ca miejsca zamieszkania ani miejsca zwyk?ego pobytu w Niemczech jest, zgodnie z § 49 EStG, opodatkowana w tym pa?stwie cz?onkowskim podatkiem dochodowym od dochodów pochodz?cych z dzia?alno?ci gospodarczej prowadzonej na terytorium Niemiec przez spółk?, której udzia?y osoba ta posiada. W przeciwie?stwie do podatnika b?d?cego rezydentem taki nieb?d?cy rezydentem podatnik nie mo?e na podstawie § 50 EStG, jako osoba podlegaj?ca ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od dochodów krajowych, odliczy? od tych dochodów ?wiadczenia opieku?czego takiego jak wyp?acane przez J. Grünewalda z tytu?u antycypowanego spadkobrania jako specjalnego wydatku na podstawie § 10 ust. 1 pkt 1a EStG. Mniej korzystne opodatkowanie zastrze?one w ten sposób dla nierezydentów mo?e odwie?? tych ostatnich od nabycia, z tytu?u zaliczki na poczet udzia?u w spadku, udzia?ów

w niemieckich spółkach. Może ono również zniechęcić rezydentów niemieckich do wyznaczania jako osób korzystających z rozporządzenia tytułem udziału w przyszłym dziedziczeniu osób zamieszkujących w innym państwie niż Republika Federalna Niemiec (zob. podobnie wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 32).

21 Takie przepisy stanowi zatem ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

22 Po trzecie, należy przypomnieć, że prawdą jest, iż art. 63 TFUE, zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, nie narusza prawa państw członkowskich do ustanowienia odpowiednich przepisów prawa podatkowego, traktujących odmiennie podatników, którzy nie znajdują się w takiej samej sytuacji ze względu na miejsce zamieszkania (wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 34).

23 Należy jednak odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE od arbitralnej dyskryminacji lub ukrytych ograniczeń zakazanych przez art. 65 ust. 3 TFUE. W rzeczywistości bowiem aby krajowe uregulowanie podatkowe takie jak w postępowaniu gównym, które wprowadza rozróżnienie pomiędzy podatnikami rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami, mogło zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, konieczne jest, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub aby było ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. w szczególności wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 35).

W przedmiocie porównywalności sytuacji

24 W związku z tym należy zbadać, czy w okolicznościach sprawy rozstrzyganej w postępowaniu gównym sytuacja nierezydentów jest porównywalna z sytuacją rezydentów.

25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest co do zasady porównywalna, ponieważ dochód osiągnięty na terytorium tego państwa przez nierezydenta stanowi najczęściej tylko jeden z elementów jego dochodu globalnego, scentralizowanego w miejscu zamieszkania, a indywidualną zdolność do płaćenia podatków nierezydenta, będącą wynikiem uwzględnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i rodzinnej, można najłatwiej ocenić w miejscu, w którym znajduje się centrum jego interesów osobistych i majątkowych, którym jest co do zasady miejsce jego stałego zamieszkania (zob. w szczególności wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 37).

26 W ten sposób okoliczności, że państwo członkowskie nie daje nierezydentom możliwości skorzystania z niektórych ulg podatkowych przyznawanych rezydentom, nie ma co do zasady charakteru dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice występujące pomiędzy sytuacją rezydentów a sytuacją nierezydentów – zarówno z punktu widzenia źródła dochodów, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. w szczególności wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 38).

27 Sytuacja jest jednak odmienna, po pierwsze, w przypadku gdy nierezydent nie uzyskuje w państwie członkowskim miejsca zamieszkania istotnego dochodu, a źródłem gównej części dochodu podlegającego opodatkowaniu jest działalność wykonywana w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 36).

28 Gdyby zatem w niniejszym przypadku okazało się, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego, że dochody uzyskane w Niemczech przez J. Grünewalda w latach 1999–2002 stanowiły zasadniczo część jego dochodu globalnego w tym okresie, należy aby uznać, że sytuacja zainteresowanego jest obiektywnie porównywalna z sytuacją rezydenta tego państwa czonkowskiego.

29 Trybunał orzekł również, po drugie, że jeżeli chodzi o koszty bezpośrednio związane z działalnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu w danym państwie czonkowskim, rezydenci i nierezydenci znajdują się w porównywalnej sytuacji (zob. w szczególności wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Pozostaje zatem w bezpośrednim związku z daną działalnością koszty spowodowane przez tę działalność, a tym samym konieczne dla jej wykonywania (zob. podobnie wyroki: Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, pkt 9, 27; a także Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, pkt 25).

31 W tej sytuacji jeżeli dochody uzyskane przez J. Grünewalda na terytorium Niemiec w odpowiednich latach nie stanowiły zasadniczo części jego całkowitego dochodu, można by uznać, że sytuacja tego podatnika jest porównywalna z sytuacją rezydenta, wyjącznie jeżeli świadczenie opiekuńcze wypłacane przez zainteresowanego powinno być uznane za koszty bezpośrednio związane z dochodami wynikającymi z działalności spółki z siedzibą w Niemczech, której udziału została mu przekazane z tytułu zaliczki na poczet udziału w spadku.

32 Należy przypomnieć, że to ostatecznie do sądu krajowego, do którego wyjątkowej kompetencji należy ocena okoliczności faktycznych będących przedmiotem postępowania głównego oraz dokonanie wykładni przepisów krajowych, należy ustalenie, czy ma to miejsce. Jednakże w ramach odesłania prejudycjalnego Trybunał, który ma udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, może dostarczyć wskazówek dotyczących akt postępowania głównego lub przedstawionych mu uwag, umożliwiających sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcie toczącego się przed nim sprawy (zob. w szczególności wyrok Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym względzie z ogółu informacji przedstawionych Trybunałowi wynika, że zobowiązanie do wypłacenia świadczenia opiekuńczego będącego przedmiotem postępowania głównego wynika bezpośrednio ze zbycia udziałów w spółce prowadzącej działalność w sektorze ogrodniczym, która stanowi źródło dochodów opodatkowanych w Niemczech, a zobowiązanie to, przedstawione przez sąd odsyłający jako świadczenie wzajemne względem tego przeniesienia z tytułu antycypowanego spadkobrania, było koniecznym warunkiem rzeczowego przeniesienia. Jeżeli miało to rzeczywiście miejsce, należy aby uznać, że sytuacja J. Grünewalda jest porównywalna z sytuacją podatnika będącego rezydentem.

34 Nie wydaje się, żeby ta ocena mogła być zakwestionowana ze względów wskazanych w tym zakresie w postanowieniu odsyłającym lub w uwagach przedstawionych przez rząd niemiecki przed Trybunałem.

35 Po pierwsze, występowanie związku między kosztami ponoszonymi przez podatnika nierezydenta a jego dochodami podlegającymi opodatkowaniu w zainteresowanym państwie czonkowskim nie może zależeć od charakteru dochodów generowanych przez przekazany w ten sposób składnik majątku. Chociaż w sprawie zakończonej wyrokiem Schröder (EU:C:2011:198) dochody te pochodziły z najmu nieruchomości przekazanych z tytułu antycypowanego spadkobrania, podczas gdy w niniejszym postępowaniu głównym odpowiednie dochody pochodzą z udziałów w spółce prowadzącej działalność w sektorze ogrodniczym i mimo iż w rezultacie

rzeczone dochody należą do różnych kategorii opodatkowania, nie prowadzi to jednak do odmiennej kwalifikacji związku występującego między ponoszonymi kosztami a dochodami będącymi przedmiotem postępowania głównego, gdy charakter tych dochodów jest w tym względzie bez znaczenia.

36 Po drugie, nawet gdyby przyjąć, że kwota świadczenia opiekuńczego, takiego jak płacone przez J. Grünewalda, jest ustalana na podstawie zdolności płatniczej dłużnika i potrzeb alimentacyjnych beneficjenta, to jednak istnienie bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 29 niniejszego wyroku wynika nie z korelacji pomiędzy kwotą danego wydatku a kwotą podlegającą opodatkowaniu dochodów, lecz z okoliczności, iż wydatek ten jest nierozdzielnie związany z działalnością przynoszącą te dochody (zob. podobnie wyrok Schröder EU:C:2011:198, pkt 43).

37 Po trzecie, nie ulega wątpliwości, że w niniejszej sprawie, tak jak w sprawie zakończonej wyrokiem Schröder (EU:C:2011:198) wypłata świadczenia opiekuńczego przez podatnika niebędącego rezydentem nastąpiła nie w ramach odpłatnego zbycia składnika majątku, lecz nieodpłatnego przeniesienia z tytułu antycypowanego spadkobrania. W tym względzie brak odpłatnego charakteru tego zbycia powoduje, że bezskuteczny staje się podniesiony przez sąd odsyłający argument oparty na fakcie, że rzeczony świadczenie opiekuńcze powinno podlegać odliczeniu w przypadku odpłatnego nabycia majątku wyłączenie przy dokonaniu zrównoważenia na koszt nabycia oraz odsetki. W każdym wypadku taki argument dotyczyby kwoty odliczenia, a nie samej jego zasady, która jako jedyna ma znaczenie w niniejszym przypadku.

38 W tej sytuacji uregulowanie krajowe, które w zakresie podatku dochodowego odmawia nierezydentom możliwości odliczenia świadczenia opiekuńczego wypłaconego w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, a które przyznaje natomiast możliwość takiego odliczenia rezydentom, w przypadku gdy sytuacja nierezydentów i rezydentów jest porównywalna, narusza art. 63 TFUE, jeżeli odmowa ta nie jest uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

W przedmiocie występowania nadrzędnych względów interesu ogólnego

39 W pierwszej kolejności należy zbadać, jak wnosi o to sąd odsyłający, czy różne traktowanie będące przedmiotem postępowania głównego może być uzasadnione koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi – zgodnie z tym co twierdzi rząd niemiecki.

40 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że zachowanie podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi stanowi uzasadniony cel uznany przez Trybunał. Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wobec braku przepisów ujednolichających lub harmonizujących na poziomie Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 46, 47).

41 Jednakże nie wydaje się, aby w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym uzasadnienie to zostało dowiedzione.

42 Należy bowiem stwierdzić przede wszystkim, że o ile na mocy „zasady korelacji” (Korrespondenzprinzip) przywołanej w pkt 13 niniejszego wyroku przepisy podatkowe zainteresowanego państwa członkowskiego sprzeciwiają się odliczeniu przez dłużnika niebędącego rezydentem wypłaconych świadczeń opiekuńczych, w sytuacji gdy dochód uzyskany z nich przez beneficjenta tych świadczeń nie może być obciążony go podatkiem, w szczególności ponieważ on sam nie jest rezydentem, to jak zauważył rzecznik

generalny w pkt 69 opinii, argument ten, podniesiony przez sąd odsyłający i rzędnym niemiecki, wydaje się w każdym wypadku hipotetyczny i nie odpowiada w żaden sposób okolicznościom postępowania głównego.

43 Ponadto brak możliwości odliczenia świadczeń opiekuńczych przez dłużnika niebędącego rezydentem, w sytuacji gdy jest on objęty ograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego, wynika z § 50 EStG, niezależnie od miejsca zamieszkania wierzyciela i objęcia bądź nieobjęcia tych świadczeń opiekuńczych podatkiem obciżającym tego ostatniego.

44 Nic nie pozwala zatem uznać, że przepisy będące przedmiotem postępowania głównego mają służyć zachowaniu równowagi rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

45 W drugiej kolejności, również powołując się na „zasadę korelacji” (Korrespondenzprinzip), rzędnym niemiecki twierdzi, że odmowa dokonania odliczenia świadczeń opiekuńczych wypłacanych przez nierezydenta objętego ograniczonym obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego wynika z konieczności zachowania spójności krajowego systemu podatkowego.

46 Nie można zgodzić się z tym argumentem.

47 W sytuacji gdy nie został wykazany żaden bezpośredni związek między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego, odpowiednie przepisy nie mogą być również uzasadnione konieczności zachowania spójności krajowego systemu podatkowego.

48 Prawdą jest, że Trybunał przyznał już, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie. Niemniej jednak aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, Trybunał wymaga wykazania istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (zob. podobnie wyroki Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 43, 44; a także Komisja/Niemcy, C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 55).

49 Takiego bezpośredniego związku brak w sytuacji, gdy chodzi w szczególności o odrębne opodatkowanie lub traktowanie podatkowe różnych podatników (wyrok DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 47). Zachodzi to w niniejszym przypadku, gdy odliczenie świadczeń opiekuńczych przez podatnika i ich opodatkowanie po stronie ich beneficjenta dotyczą z pewnością różnych podatników.

50 Rzędnym niemiecki podnosi jednak, że gdyby odliczenie prywatnych świadczeń opiekuńczych było dopuszczalne w Niemczech przy braku ich jednoczesnego opodatkowania beneficjentów tych świadczeń, grupie osób złożonej z rodziców i ich zastępców, w ramach której następuje antycypowane spadkobranie (Generationennachfolgeverbund), która zdaniem tego rzędnym powinna być traktowana „niemalże” jako jeden podmiot podatkowy, gdy dochodzi w jej ramach do przeniesienia zdolności podatkowej, przysługiwałaby podwójna korzyść.

51 Jednakże, oprócz tego, że jak stwierdzono w pkt 42 niniejszego wyroku, brak opodatkowania świadczeń opiekuńczych po stronie ich beneficjenta nie występuje w okolicznościach sprawy rozstrzyganej w postępowaniu głównym, nie ulega wątpliwości, że odliczenia świadczeń opiekuńczych odmawia się we wszystkich przypadkach podatnikowi niebędącemu rezydentem na mocy § 50 EStG, niezależnie od tego, czy te świadczenia są, czy też nie są opodatkowane w Niemczech. W związku z tym ten podatnik niebędący rezydentem jest

kwalifikowany w przepisach krajowych jako taki, i nie jest uznawany za cz??? podmiotu podatkowego, o którym mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, ponieważ odliczenie świadczeń opiekuńczych, które wypłaci, nie jest przewidziane w tych przepisach w przypadku opodatkowania tych świadczeń opiekuńczych po stronie ich beneficjenta.

52 Wreszcie, powołując się ogólnie na ryzyko możliwości odliczenia świadczeń po raz drugi w państwie miejsca zamieszkania beneficjenta, rzód niemiecki nie umożliwia Trybunałowi dokonania oceny zakresu tego argumentu, w sytuacji gdy nie zostało podniesione, że zastosowanie przepisów dyrektywy Rady 77/779/WE z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), wówczas obowiązujących, nie pozwoliłoby na uniknięcie tego ryzyka.

53 Rzód niemiecki nie może w rezultacie powołać się na zachowanie spójności systemu podatkowego znajdującego zastosowanie do jednego podmiotu podatkowego, na które wskazuje, w celu uzasadnienia dyskryminacyjnego traktowania zastrzeżonego dla podatnika nierezydenta.

54 Uwzględniając ogół powyższych uwag, na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które podatnikowi niebędącemu rezydentem uzyskującemu w tym państwie członkowskim dochody z działalności gospodarczej w związku z udziałami w spółce, które zostały mu przekazane przez rodzica w drodze darowizny z tytułu antycypowanego spadkobrania, odmawia możliwości odliczenia od tych dochodów świadczeń opiekuńczych wypłacanych przez niego temu rodzicowi w zamian za tę darowiznę, podczas gdy przyznaje ono możliwość takiego odliczenia podatnikowi będącemu rezydentem.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które podatnikowi niebędącemu rezydentem uzyskującemu w tym państwie członkowskim dochody z działalności gospodarczej w związku z udziałami w spółce, które zostały mu przekazane przez rodzica w drodze darowizny z tytułu antycypowanego spadkobrania, odmawia możliwości odliczenia od tych dochodów świadczeń opiekuńczych wypłacanych przez niego temu rodzicowi w zamian za tę darowiznę, podczas gdy przyznaje ono możliwość takiego odliczenia podatnikowi będącemu rezydentem.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.