

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 24 lutego 2015 r. (\*)

Odes?anie prejudycjalne – Swobodny przep?yw kapita?u – Podatki bezpo?rednie – Podatek dochodowy – Mo?liwo?? odliczenia ?wiadczyc? opieku?czych wyp?acanych w zamian za darowizn? w ramach antycypowanego spadkobrania – Wy??czenie w stosunku do podmiotów nieb?d?cych rezydentami

W sprawie C?559/13

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 maja 2013 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 30 pa?dziernika 2013 r., w post?powaniu:

**Finanzamt Dortmund-Unna**

przeciwko

**Josefowi Grünewaldowi,**

TRYBUNA? (wielka izba),

w sk?adzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ileši?, A. Ó Caoimh, J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezesi izb, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jaraši?nas i C.G. Fernlund, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 wrze?nia 2014 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Finanzamt Dortmund-Unna przez S. Lorenza, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du francuskiego przez D. Colasa oraz J.S. Pilczera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez G. Brauna oraz W. Roelsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 listopada 2014 r.,

wydaje nast?puj?cy

## 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? ogrodnicz?, 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 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 osiobnymi 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, 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 należało uwzględnić 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,

zakazujący ograniczeń w przepływie kapitału, powinien być interpretowany w ten sposób, i jeżeli sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które zezwala na podatkowemu rezydentowi na odliczenie rent płaconych jednemu z rodziców, który przekazał nieruchomości położone na terytorium tego państwa, od dochodów z tytułu najmu przysporzonych przez te nieruchomości, nie przyznaje takiego odliczenia podatkowemu rezydentowi, o ile zobowiązanie do płatności tych rent wynika z przekazania rzeczonych nieruchomości.

16 Okoliczności faktyczne i stan prawny, które zdaniem sądu odsyłającego uzasadniają konieczność przedłożenia niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, prowadzą do dwóch kwestii, a mianowicie tego, po pierwsze, czy dochody opodatkowane po stronie podatnika niebędącego rezydentem pochodzą z udziałów w spółce, a nie z najmu, a po drugie, czy krajowy system podatkowy będący przedmiotem postępowania głównego opiera się na zasadzie korelacji, zgodnie z którą odliczeniu rent wypłaconej przez dłużnika zobowiązanego do jej wypłaty odpowiada opodatkowanie dochodu pochodzącego z tej renty po stronie jej beneficjenta.

17 W tej sytuacji należy uznać, że poprzez swe pytanie sąd odsyłający dotyczy w istocie do ustalenia, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które podatkowemu rezydentowi uzyskującemu w tym państwie członkowskim dochody z działalności gospodarczej w związku z działalnością spółki, której udziały zostały mu przekazane przez rodzica w drodze darowizny z tytułu antycypowanego spadkobrania, odmawia możliwości odliczenia od tych dochodów świadczeń opiekuńczych wypłaconych przez podatnika temu rodzicowi w zamian za tę darowiznę, podczas gdy przyznaje ono możliwość takiego odliczenia podatkowemu rezydentowi, z uwagi na to, że te świadczenia opiekuńcze zostały opodatkowane po stronie ich beneficjenta.

18 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem spadki i darowizny stanowią przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie ich elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. podobnie w szczególności wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 26). W rezultacie należy uznać, że odnośne przeniesienie udziałów w spółce z siedzibą w Niemczech w ramach antycypowanego spadkobrania na osobę fizyczną zamieszkujejącą w innym państwie członkowskim objęte jest zakresem art. 63 TFUE.

19 Po drugie, 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 (zob. w szczególności wyrok Schröder, EU:C:2011:198, pkt 30).

20 Jeżeli chodzi o przepisy sporne w postępowaniu głównym osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania ani miejsca zwykłego pobytu w Niemczech jest, zgodnie z § 49 EStG, opodatkowana w tym państwie członkowskim podatkiem dochodowym od dochodów pochodzących z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Niemiec przez spółkę, której udziały osoba ta posiada. W przeciwieństwie do podatnika będącego rezydentem taki niebędący rezydentem podatek nie może na podstawie § 50 EStG, jako osoba podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od dochodów krajowych, odliczyć od tych dochodów świadczenia opiekuńczego takiego jak wypłacone przez J. Grünewalda z tytułu antycypowanego spadkobrania jako specjalnego wydatku na podstawie § 10 ust. 1 pkt 1a EStG. Mniej korzystne opodatkowanie zastrzeżone w ten sposób dla nierezydentów może odwieść tych ostatnich od nabycia, z tytułu zaliczki na poczet udziału w spadku, udziałów

w niemieckich spółkach. Może ono również zniechęcić rezydentów niemieckich do wyznaczania jako osób korzystających z rozporządzenia tytułem udziału w przyszłym dziedziczeniu osób zamieszkałych 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 odmiennie 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 odmiennie 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 płaconia 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 gównego 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 stanowią zasadniczo część jego dochodu globalnego w tym okresie, należy aby uznać, że sytuacja zainteresowanego jest obiektywnie porównywalna z sytuacją rezydenta tego państwa czonkowskiego.

29 Trybuna orzekł również, po drugie, że jeżeli chodzi o koszty bezpośrednio związane z działalnością, z tytułu której została 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 odnośnych latach nie stanowią zasadniczo części jego całkowitego dochodu, można by uznać, że sytuacja tego podatnika jest porównywalna z sytuacją rezydenta, wyjącznie jeżeli świadczenie opiekuńcze wypłacone przez zainteresowanego powinno być uznane za koszty bezpośrednio związane z dochodami wynikającymi z działalności spółki z siedzibą w Niemczech, której udziały zostały 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 Trybuna, który ma udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, może dostarczyć wskazówek dotyczących akt postępowania głównego lub przedstawionych mu uwag, umożliwiających sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcie toczącej 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 rzeczoności przeniesienia. Jeżeli miało to rzeczywiście miejsce, należy aby uznać, że sytuacja J. Grünewalda jest porównywalna z sytuacją podatnika będącego rezydentem.

34 Nie wydaje się, aby 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 odnośne dochody pochodzą z udziałów w spółce prowadzącej działalność w sektorze ogrodniczym i mimo iż w rezultacie

rzeczony dochody należą do różnych kategorii opodatkowania, nie prowadzi to jednak do odmiennej kwalifikacji związku występującego między ponoszonymi kosztami a dochodami będącymi przedmiotem postępowania gównego, 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 dźnika 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 podlegającym 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) wypłaconego 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 wyłącznie przy dokonaniu zrównoważenia na koszt nabycia oraz odsetki. W każdym wypadku taki argument dotyczyłby 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 gównym, 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 gównego może być uzasadnione koniecznością zachowania równoważonego 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 ujednoczających 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 gównym 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 dźnika niebędącego rezydentem wypłaconych świadczeń opiekuńczych, w sytuacji gdy dochód uzyskany z nich przez beneficjenta tych świadczeń nie może być objęty obciążeniem 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 rząd niemiecki, wydaje się w każdym wypadku hipotetyczny i nie odpowiada w żaden sposób okolicznościom postępowania głównego.

43 Ponadto brak możliwości odliczenia świadczeń opiekuńczych przez dżurnika 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 obywatelstwa tego ostatniego.

44 Nic nie pozwala zatem uznać, że przepisy będące przedmiotem postępowania głównego mają skutki zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

45 W drugiej kolejności, również powołując się na „zasadę korelacji” (Korrespondenzprinzip), rząd niemiecki twierdzi, że odmowa dokonania odliczenia świadczeń opiekuńczych wypłaconych 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 obywatelstwa podatkowego, odnośne przepisy nie mogą być również uzasadnione koniecznością zachowania spójności krajowego systemu podatkowego.

48 Prawdą jest, że Trybunał przyznaje 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 obywatelstwo 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 Rząd niemiecki podnosi jednak, że gdyby odliczenie prywatnych świadczeń opiekuńczych było dopuszczone w Niemczech przy braku ich jednoczesnego opodatkowania beneficjentów tych świadczeń, grupie osób złożonej z rodziców i ich zstępnych, w ramach której następuje antycypowane spadkobranie (Generationennachfolgeverbund), która zdaniem tego rzędu powinna być traktowana „niemalże” jako jeden podmiot podatkowy, gdy dochodzi w jej ramach do przeniesienia zdolności podatkowej, przysługiwałoaby 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, poniewa? odliczenie ?wiadcz? opieku?czych, które wyp?aci?, nie jest przewidziane w tych przepisach w przypadku opodatkowania tych ?wiadcz? opieku?czych po stronie ich beneficjenta.

52 Wreszcie, powo?uj?c si? ogólnie na ryzyko mo?liwo?ci odliczenia ?wiadcz? po raz drugi w pa?stwie miejsca zamieszkania beneficjenta, rz?d niemiecki nie umo?liwia Trybuna?owi dokonania oceny zakresu tego argumentu, w sytuacji gdy nie zosta?o podniesione, ?e zastosowanie przepisów dyrektywy Rady 77/779/WE z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycz?cej wzajemnej pomocy w?a?ciwych w?adz pa?stw cz?onkowskich w dziedzinie podatków bezpo?rednich (Dz.U. L 336, s. 15), wówczas obowi?zuj?cych, nie pozwoli?oby na unikni?cie tego ryzyka.

53 Rz?d niemiecki nie mo?e w rezultacie powo?a? si? na zachowanie spójno?ci systemu podatkowego znajdu?cego zastosowanie do jednego podmiotu podatkowego, na które wskazuje, w celu uzasadnienia dyskryminacyjnego traktowania zastrze?onego dla podatnika nierezydenta.

54 Uwzgl?dniaj?c ogó? powy?szych uwag, na przed?o?one pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 63 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on 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 udzia?ami w spółce, które zosta?y mu przekazane przez rodzica w drodze darowizny z tytu?u antycypowanego spadkobrania, odmawia mo?liwo?ci odliczenia od tych dochodów ?wiadcz? opieku?czych wyp?acanych przez niego temu rodzicowi w zamian za t? darowizn?, podczas gdy przyznaje ono mo?liwo?? takiego odliczenia podatnikowi b?d?cemu rezydentem.

### **W przedmiocie kosztów**

55 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (wielka izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 63 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on 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 udzia?ami w spółce, które zosta?y mu przekazane przez rodzica w drodze darowizny z tytu?u antycypowanego spadkobrania, odmawia mo?liwo?ci odliczenia od tych dochodów ?wiadcz? opieku?czych wyp?acanych przez niego temu rodzicowi w zamian za t? darowizn?, podczas gdy przyznaje ono mo?liwo?? takiego odliczenia podatnikowi b?d?cemu rezydentem.**

Podpisy

\* J?zyk post?powania: niemiecki.