

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 30 czerwca 2016 r. (*)

Odeszanie prejudycjalne – Podatki – Swobodny przeplyw kapitału – Podatek od spadków – Uregulowanie państwa czonkowskiego przewidujce obnizenie podatku od spadków majce zastosowanie do spadków obejmujcych majtek, który by? ju? przedmiotem dziedziczenia powodujcego pobranie takiego podatku w tym państwie czonkowskim – Ograniczenie – Wzglody uzasadniajce – Spójno?? systemu podatkowego

W sprawie C-123/15

majcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zozony przez Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 20 stycznia 2015 r., które wpyn??o do Trybuna?u w dniu 12 marca 2015 r., w postpowaniu:

Max-Heinz Feilen

przeciwko

Finanzamt Fulda,

TRYBUNA? (druga izba),

w skszadzie: M. Ileši?, prezes izby, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal i E. Jaraši?nas (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap postpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 stycznia 2016 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M.H. Feilena, przez P. Thoueta, Rechtsanwalt,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzega, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du hiszpa?skiego przez A. Rubia Gonzáleza, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez S. Sutton oraz M. Holta, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz W. Roelsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 marca 2016 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 ust. 1 TFUE i art. 65 TFUE.

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Maxem-Heinzem Feilenem a Finanzamt Fulda (urzędem skarbowym w Fuldzie, Niemcy) w przedmiocie odmowy przez ów urząd przyznania M.H. Feilenowi prawa do obniżenia podatku od spadków, któremu podlega spadek odziedziczony po jego matce.

Ramy prawne

3 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku od spadków i darowizn, zwanej dalej „ErbStG”), w wersji obowiązującej w odniesieniu do roku podatkowego 2007, nakłada na nabycie w drodze dziedziczenia podatek od spadków.

4 Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1–3 ErbStG:

„Obowiązek podatkowy ma zastosowanie:

1. W przypadkach określonych w § 1 ust. 1 pkt 1–3, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci [...] albo nabywca w chwili zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego jest rezydentem – w odniesieniu do całego przysporzenia majątkowego. Za rezydentów uważa się:

a) osoby fizyczne posiadające w kraju miejsce zamieszkania lub stałe miejsce pobytu,

[...]

3. We wszystkich innych przypadkach w odniesieniu do przysporzenia majątkowego składającego się z majątku krajowego w rozumieniu § 121 Bewertungsgesetz [(ustawy w sprawie wyceny)] [...]”.

5 Paragraf 15 ErbStG, który określa grupy podatkowe, w ust. 1 stanowi:

„Stosownie do osobistego stosunku nabywcy do spadkodawcy albo darczyńcy wyróżnia się następujące trzy grupy podatkowe:

Grupa podatkowa I:

1. małżonek i partner życiowy,

2. dzieci oraz pasierbowie,

3. zstępni dzieci oraz pasierbów wymienionych w pkt 2

4. wstępni w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia;

[...]”.

6 Paragraf 27 ErbStG reguluje obniżenie podatku od spadków w sposób następujący:

„(1) Jeżeli osoby należące do grupy podatkowej I nabyły w drodze dziedziczenia majątek, który w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających to nabycie został nabyty w drodze dziedziczenia przez osoby należące do tej grupy podatkowej i który był objęty podatkiem na podstawie niniejszej ustawy, kwota należnego podatku ulega – z zastrzeżeniem ust. 3 – obniżeniu w następujący sposób:

o ...%

jeżeli okres czasu między tymi dwoma momentami powstania zobowiązania podatkowego wynosi:

50

nie więcej niż rok

45

więcej niż rok, jednakże nie więcej niż dwa lata

40

więcej niż dwa lata, jednakże nie więcej niż trzy lata

35

więcej niż trzy lata, jednakże nie więcej niż cztery lata

30

więcej niż cztery lata, jednakże nie więcej niż pięć lat,

25

więcej niż pięć lat, jednakże nie więcej niż sześć lat

20

więcej niż sześć lat, jednakże nie więcej niż osiem lat

10

więcej niż osiem lat, jednakże nie więcej niż dziesięć lat

[...]

(3) Obniżenie przewidziane w ust. 1 nie może przekraczać kwoty wynikającej z zastosowania stawki procentowej wskazanej w ust. 1 do podatku, który wcześniej nabywca zapłacił z tytułu nabycia tego samego majątku”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

7 Max-Heinz Feilen, zamieszkały w Niemczech, jest jedynym spadkobiercą swojej matki zmarłej w 2007 r. w tym samym państwie czonkowskim, w którym znajduje się jej ostatnie

miejsce zamieszkania. Spadek po matce zasadniczo składa się z udziału w spadku po córce zmarłej w 2004 r. w Austrii, gdzie zamieszkiwała równieź matka do czasu śmierci swojej córki. Ponieważ dział spadku po córce został przeprowadzony w Austrii dopiero po śmierci matki, podatek należny od tego spadku, w wysokości 11 961,91 EUR, został zapłacony przez M.H. Feilena.

8 W deklaracji podatkowej odnoszącej się do nabycia spadku po matce M.H. Feilen, po pierwsze, wykazał w ramach pasywów wchodzących w skład spadku podatek od spadków zapłacony w Austrii, a po drugie, złożył wniosek o obniżenie podatku od spadków na podstawie § 27 ErbStG. W swej opinii z dnia 28 października 2009 r. urząd skarbowy w Fuldzie odliczył od podstawy opodatkowania podatek od spadków zapłacony w Austrii jako długi spadkowy, lecz odmówił przyznania obniżenia podatku od spadków.

9 Finanzgericht (sąd ds. finansowych, Niemcy) oddalił skargę wniesioną przez M.H. Feilena na tę decyzję ze względu na to, że przesłankę zastosowania § 27 ust. 1 ErbStG jest wcześniejsze nabycie w drodze dziedziczenia podlegające opodatkowaniu na podstawie tej ustawy. Tymczasem w tym przypadku nie miało to miejsca, ponieważ wcześniejsze nabycie przez matkę majątku jej córki nie podlegało opodatkowaniu podatkiem od spadków w Niemczech, gdyż ani matka, ani córka nie były w chwili śmierci tej ostatniej rezydentami w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 1 ErbStG, a dziedziczenie nie dotyczyło majątku krajowego w rozumieniu § 2 ust. 3 ErbStG.

10 Rozpatrując skargę rewizyjną, Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) nabrał wątpliwości co do zgodności § 27 ErbStG z prawem Unii.

11 Zauważa on, po pierwsze, że do dziedziczenia przez skarżącego w postępowaniu gównym mógł mieć zastosowanie przepisy prawa Unii dotyczące przepływu kapitału. Zdaniem tego sądu dziedziczenie przez M.H. Feilena po jego matce nie powinno zostać uznane za zdarzenie czysto krajowe, ponieważ majątek matki składa się zasadniczo z jej udziału w spadku po córce znajdującym się w Austrii.

12 Po drugie, sąd odsyłający podnosi, że odmowa przyznania obniżenia podatku od spadków na podstawie § 27 ust. 1 ErbStG może stanowić w świetle orzecznictwa Trybunału ograniczenie swobody przepływu kapitału, ponieważ zmniejsza wartość spadku obejmującego majątek obciążony zagranicznym podatkiem od spadków. W tym względzie sąd ów wyraża wątpliwości co do kwestii, czy z uwagi na wyrok Trybunału z dnia 12 lutego 2009 r., Block (C-67/08, EU:C:2009:92), należy wykluczyć istnienie takiego ograniczenia.

13 Po trzecie, wspomniany sąd zmierza do ustalenia, czy ewentualne ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wynikające z § 27 ust. 1 ErbStG jest uzasadnione postanowieniami traktatu FUE.

14 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy swoboda przepływu kapitału wynikająca z art. 63 ust. 1 TFUE w związku z art. 65 TFUE stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego przewidującego obniżenie podatku od spadków w przypadku nabycia majątku w drodze dziedziczenia przez osoby należące do określonej grupy podatkowej, jeżeli spadek obejmuje majątek, który został już nabyty w drodze dziedziczenia przez osoby należące do tej grupy podatkowej w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających to nabycie, a z tytułu wcześniejszego nabycia w drodze dziedziczenia został opodatkowany w tym państwie członkowskim podatkiem od spadków, podczas gdy obniżenie podatku jest wyłączone, jeżeli z tytułu wcześniejszego nabycia w drodze dziedziczenia podatek od spadków został pobrany w innym państwie członkowskim?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

15 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 63 ust. 1 TFUE i art. 65 TFUE stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje, w przypadku dziedziczenia przez osoby należące do określonej grupy podatkowej, obniżenie podatku od spadków, jeżeli spadek obejmuje majątek, który w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających jego nabycie w drodze dziedziczenia był już przedmiotem dziedziczenia, pod warunkiem, że z tytułu owego wcześniejszego dziedziczenia pobrano podatek od spadków w tym państwie członkowskim.

16 Jak zauważył sąd odsyłający, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału dziedziczenie, które polega na przejściu na jedną lub więcej osób majątku po osobie zmarłej, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r., van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, pkt 39-42; z dnia 17 czerwca 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 24 i 25; z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 19 i 20; a także z dnia 3 września 2014 r., Komisja/Hiszpania, C-127/12, niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 52 i 53).

17 Tymczasem spadek rozpatrywany w postępowaniu głównym obejmuje majątek nabyty w ramach wcześniejszego dziedziczenia, do którego doszło o między siostrą i matką M.H. Feilena w Austrii, na której terytorium znajdował się ten majątek i gdzie były one rezydentami w chwili śmierci siostry. Ów transgraniczny element stanowi powód, dla którego nie udzielono M.H. Feilenowi przewidzianego w § 27 ust. 1 ErbStG obniżenia podatku od spadków. Ze względu na to, że sytuacja taka nie może być uważana za sytuację czysto wewnętrzną, rozpatrywane w postępowaniu głównym nabycie w drodze dziedziczenia stanowi transakcję należącą do przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

18 Należy zatem zbadać, czy uregulowanie krajowe takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE i jeżeli tak jest, to czy ograniczenie takie jest uzasadnione.

W przedmiocie istnienia ograniczenia przepływu kapitału

19 Trybunał orzekł już, iż uregulowanie państwa członkowskiego, które uzależnia zastosowanie ulgi podatkowej w dziedzinie spadków, takiej jak odliczenie od podstawy opodatkowania, od miejsca zamieszkania spadkodawcy lub nabywcy bądź miejsca położenia majątku skądającego się na spadek, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które jest zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE, jeżeli prowadzi ono do tego, że dziedziczenie pomiędzy nierezydentami lub obejmujące majątek znajdujący się w innym państwie członkowskim podlega wikszemu obciążeniu podatkowemu niż dziedziczenie, w którym uczestniczył tylko

rezydenci lub które obejmuje jedynie majątek znajdujący się w państwie czonkowskim dziedziczenia, a zatem skutkuje ono zmniejszeniem wartości rzezonego spadku (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 lipca 2008 r., Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, pkt 30-35; z dnia 17 października 2013 r., Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, pkt 23 i 26; z dnia 3 września 2014 r., Komisja/Hiszpania, C?127/12, niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 57?60; a także z dnia 4 września 2014 r., Komisja/Niemcy, C?211/13, niepublikowany, EU:C:2014:2148, pkt 40?43).

20 W niniejszej sprawie § 27 ust. 1 ErbStG stanowi, że obniżenie podatku od spadków jest przyznawane w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia majątku przez osobę objętą grupą podatkową I, jeżeli majątek ten w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających to nabycie został nabyty w drodze dziedziczenia przez osoby należące do tej grupy podatkowej i jeżeli z tytułu wcześniejszego nabycia podatek od spadków został pobrany w Niemczech. Ponieważ podatek taki pobierany jest na mocy § 2 ErbStG, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci lub nabywca w chwili zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego mają miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu na terytorium kraju lub jeżeli przysporzenie majątkowe skada się z „majątku krajowego”, przesłanką przyznania obniżenia podatku od spadków jest to, aby dany majątek znajdował się w Niemczech podczas wcześniejszego dziedziczenia lub, jeżeli znajduje się on za granicą, aby przynajmniej jeden z podmiotów tego dziedziczenia miał miejsce zamieszkania w Niemczech.

21 Uregulowanie to uzależnia zatem skorzystanie z obniżenia podatku od spadków od miejsca powstania majątku objętego spadkiem podczas wcześniejszego dziedziczenia i od miejsca zamieszkania spadkodawcy lub nabywcy podczas tego wcześniejszego dziedziczenia. Konsekwencją tego uregulowania jest to, że spadek obejmujący majątek znajdujący się w innym państwie czonkowskim podczas wcześniejszego dziedziczenia, w ramach którego żaden z podmiotów nie miał miejsca zamieszkania w Niemczech, podlega wyższemu opodatkowaniu podatkiem od spadków niż w przypadku pobrania tego podatku od spadku obejmującego jedynie majątek, który znajdował się w innym państwie czonkowskim podczas wcześniejszego dziedziczenia, w ramach którego przynajmniej jeden z podmiotów miał miejsce zamieszkania w Niemczech. Uregulowanie to skutkuje zatem, jak stwierdził sąd odsyłający, zmniejszeniem wartości spadku.

22 Z powyższego wynika, że przepisy prawa krajowego takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

23 Ze względu na to, że sąd odsyłający wyraził wątpliwość co do kwestii, czy wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., Block (C?67/08, EU:C:2009:92) podważa ten wniosek, należy stwierdzić, że w odróżnieniu od sytuacji zbadanej w ramach tego wyroku, sprawa w postępowaniu głównym nie dotyczy podwójnego opodatkowania skadników tego samego spadku przez dwa państwa czonkowskie, lecz traktowania pod względem podatkowym spadku przez państwo czonkowskie, które rozróżnia spadki według tego, czy obejmuje on majątek, od którego pobrano w tym samym państwie czonkowskim podatek z tytułu wcześniejszego dziedziczenia.

W przedmiocie istnienia ograniczenia przepływu kapitału

24 W odniesieniu do ewentualnego uzasadnienia opartego na art. 65 TFUE należy przypomnieć, że zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE art. 63 TFUE „nie narusza prawa państw czonkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

25 To postanowienie zawarte w art. 65 TFUE, jako stanowiące odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem szczególnej wykładni. Dlatego też

nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem. W rzeczywistości bowiem wyjątek przewidziany w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE sam jest ograniczony przez ust. 3 tego artykułu, który stanowi, że środki krajowe określone w ust. 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63 [TFUE]” (wyrok z dnia 4 września 2014 r., Komisja/Niemcy, C-211/13, niepublikowany, EU:C:2014:2148, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Należy zatem odróżnić odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, od arbitralnej dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że krajowa regulacja podatkowa, która dla celów obliczenia podatku od spadków lub darowizn wprowadza rozróżnienie między rezydentami a nierezydentami lub między majątkami położonymi na terytorium kraju a majątkami położonymi poza tym terytorium może zostać uznana za zgodną z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie wtedy, gdy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 3 września 2014 r., Komisja/Hiszpania, C-127/12, niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W odniesieniu do kwestii porównywalności rozpatrywanych sytuacji bezsporne jest, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie stawia na tej samej płaszczyźnie do celów podatku od spadków osoby należące do grupy podatkowej I i zamieszkujące na terytorium kraju, które nabyły w drodze dziedziczenia majątek obejmujący dobra, które w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających to nabycie były już przedmiotem dziedziczenia, którego nabywcy należeli do tej samej grupy podatkowej, niezależnie od miejsca położenia tych składników majątku lub miejsca zamieszkania podmiotów wcześniejszego dziedziczenia. Jedynie dla zastosowania obniżenia podatku od spadków przewidzianego w § 27 ust. 1 ErbStG uregulowanie to traktuje w sposób odmienny te osoby w zależności od tego, czy podczas wcześniejszego dziedziczenia przedmiotowy majątek znajdował się na terytorium kraju, czy też nie, oraz od tego, czy strony tego dziedziczenia miały miejsce zamieszkania na tym terytorium, czy też nie (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Wynika stąd, że odmienne traktowanie wprowadzone przez uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych.

29 Należy zatem zbadać, czy takie uregulowanie może być obiektywnie uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego, takim jak podnoszona przez sąd odsyłający i rzęd niemiecki konieczność zachowania spójności systemu podatkowego.

30 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał przyznał już, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie. Niemniej aby takie uzasadnienie mogło być skuteczne, należy wykazać istnienie 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 (wyroki: z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 59; z dnia 7 listopada 2013 r., K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 65, 66 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W niniejszej sprawie sąd odsyłający stwierdził, że korzyść wynikająca z obniżenia podatku od spadków przewidzianego w § 27 ust. 1 ErbStG jest bezpośrednio związana z faktem, że pobrano już podatek od spadków z tytułu wcześniejszego nabycia tego samego majątku w

drodze dziedziczenia. Sąd ów wyjaśnił, że celem tego przepisu jest obniżenie w sytuacji wielokrotnego przeniesienia własności tego samego majątku w okresie dziesięciu lat pomiędzy osobami należącymi do grupy podatkowej I – maksymalnie o 50 % podatku od spadków dotyczącego tego majątku, w zakresie w jakim majątek ów podlega opodatkowaniu po stronie wcześniejszego nabywcy.

32 Z ocen tego zgadza się, co do zasady, rząd niemiecki, który uważa, że § 27 ErbStG opiera się na koncepcji, w myśl której majątek jest przenoszony między bliskimi krewnymi z pokolenia na pokolenie, a kolejne opodatkowanie tego samego majątku, jeżeli zostało już ono opodatkowane w niedalekiej przeszłości, jest w pewnym stopniu niesprawiedliwe. Przepis ten zmierza zatem do częściowego uniknięcia podwójnego opodatkowania tego samego majątku w krótkim czasie, poprzez zrezygnowanie z części podatku od spadków, jeżeli taki podatek został pobrany w Niemczech z tytułu wcześniejszego dziedziczenia w okresie przewidzianym we wspomnianym przepisie. Nieprzyznanie obniżenia wspomnianego podatku w przypadku wcześniejszego nabycia, które zostało opodatkowane wyjątkowo za granicą, jest obiektywnie związane z faktem, że Republika Federalna Niemiec nie mogła opodatkować tego nabycia i pobrać odpowiednich wpływów podatkowych.

33 W świetle tych informacji wydaje się, iż poprzez ustanowienie, że z obniżenia podatku od spadków korzysta mogą wyjątkowo osoby, które otrzymały majątek w drodze dziedziczenia opodatkowany takim podatkiem w Niemczech podczas wcześniejszego dziedziczenia, konfiguracja tej korzyści podatkowej odzwierciedla symetryczną logikę (zob. wyroki: z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, pkt 73; Komisja/Węgry, C-253/09, EU:C:2011:795, pkt 74). Logika ta została aby zachwiana, gdyby owa korzyść podatkowa przysługiwała także osobom dziedziczącym majątek, od którego nie pobrano podatku od spadków w tym państwie członkowskim.

34 Z powyższego wynika, że w ramach tego systemu zwolnienia z podatku od spadków istnieje bezpośredni związek między wspomnianą korzyścią podatkową a wcześniejszym obciążeniem.

35 Wprawdzie Trybunał orzekł w sprawach nieobejmujących kwestii opodatkowania spadków, że brak jest bezpośredniego związku, w szczególności, w sytuacji odrębnego opodatkowania lub traktowania podatkowego różnych podatników (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 września 2003 r., Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, pkt 30; z dnia 24 lutego 2015 r., Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 49).

36 Niemniej w szczególnej sytuacji takiej jak ta określona w § 27 ErbStG przesądka, zgodnie z którą musi chodzić o tych samych podatników, nie może mieć zastosowania, jako że osoba, która zapłaciła podatek od spadków z tytułu wcześniejszego dziedziczenia, nie żyje.

37 Ponadto celem realizowanym przez § 27 ErbStG jest, jak wynika to z pkt 31 i 32 niniejszego wyroku, zmniejszenie w pewnym stopniu obciążenia podatkowego nabytego na spadek obejmującego majątek przenoszony między bliskimi krewnymi, który podlega już wcześniejszemu opodatkowaniu, poprzez częściowe uniknięcie podwójnego opodatkowania tego majątku w Niemczech w krótkim czasie. W świetle tego celu istnieje, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 71 opinii, bezpośredni związek między przewidzianym przez ten przepis obniżeniem podatku od spadków a wcześniejszym pobraniem podatku od spadków, ponieważ owa korzyść podatkowa to wcześniejsze opodatkowanie dotyczącego tego samego podatku, tego samego majątku oraz tych samych bliskich krewnych należących do tej samej rodziny.

38 W konsekwencji, należy stwierdzić, że konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie przepływu kapitału wynikające z uregulowania krajowego takiego jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym.

39 Ponadto, aby ograniczenie było uzasadnione, musi być ono odpowiednie i proporcjonalne w świetle zamierzonego celu (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, pkt 78; Komisja/Węgry, C-253/09, EU:C:2011:795, pkt 79).

40 W tym względzie należy stwierdzić, że obniżenie podatku od spadków obliczane przy zastosowaniu wartości procentowych w zależności od okresu czasu między dwoma momentami powstania zobowiązania podatkowego i zależne od spełnienia przesłanki, że w okresie ostatnich dziesięciu lat taki podatek od majątku został pobrany w Niemczech, jest odpowiednie do osiągnięcia celu realizowanego przez § 27 ErbStG, określonego w pkt 37 niniejszego wyroku. Dodatkowo, obniżenie to jest proporcjonalne w świetle zamierzonego celu, jako że Republika Federalna Niemiec nie posiadała kompetencji podatkowej w odniesieniu do wcześniejszego nabycia w drodze dziedziczenia. W tych okolicznościach ograniczenie korzystania z tego obniżenia do sytuacji, w których rzeczony majątek został opodatkowany w Niemczech, jest proporcjonalne w świetle wspomnianego celu (zob. podobnie wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Węgry, C-253/09, EU:C:2011:795, pkt 80, 81).

41 Z powyższego wynika, że ograniczenie przepływu kapitału wprowadzone uregulowaniem krajowym takim jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym jest uzasadnione konieczności zachowania spójności systemu podatkowego.

42 W konsekwencji na postawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 63 ust. 1 TFUE i art. 65 TFUE nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje, w przypadku dziedziczenia przez osoby należące do określonej grupy podatkowej, obniżenie podatku od spadków, jeżeli spadek obejmuje majątek, który w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających jego nabycie w drodze dziedziczenia był już przedmiotem dziedziczenia, pod warunkiem, że z tytułu owego wcześniejszego dziedziczenia pobrano podatek od spadków w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

43 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 63 ust. 1 TFUE i art. 65 TFUE nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje, w przypadku dziedziczenia przez osoby należące do określonej grupy podatkowej, obniżenie podatku od spadków, jeżeli spadek obejmuje majątek, który w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających jego nabycie w drodze dziedziczenia był już przedmiotem dziedziczenia, pod warunkiem, że z tytułu owego wcześniejszego dziedziczenia pobrano podatek od spadków w tym państwie członkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.