Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 2 października 2014 r.[1]

**Sprawa C-133/13**

**Staatssecretaris van Economische Zaken**
**Staatssecretaris van Financiën**
**przeciwko**
**Q**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Raad van State (Królestwo Niderlandów)]

Przepisy podatkowe — Swobodny przepływ kapitału (art. 63 ust. 1 TFUE) — Krajowy podatek od darowizn — Ulga podatkowa dla „posiadłości ziemskich" położonych w kraju — Zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego i kulturowego — Skuteczność kontroli podatkowych — Udzielanie pomocy transgranicznej w sprawach podatkowych — Zakres stosowania dyrektyw 2010/24/UE oraz 2011/16/UE — Pojęcie „postępowań administracyjnych" w rozumieniu art. 5 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2010/24/UE oraz art. 3 pkt 7 dyrektywy 2011/16/UE — Granice obowiązku przeprowadzania postępowania

## I – **Wprowadzenie**

1. W wypadku opodatkowania przez państwa członkowskie przejścia majątku w formie spadku lub darowizny obciążenie podatkiem może być tak wysokie, że nabywca zmuszony jest do zbycia części majątku w celu zapłacenia należnych podatków. W stosunku do określonych majątków państwa członkowskie cofają się przed tymi skutkami i udzielają ulg w celu zachowania całości przenoszonego majątku.

2. Taka sytuacja występuje w niniejszej sprawie, w której Królestwo Niderlandów pragnie zachować integralność określonych nieruchomości także po obciążonym podatkiem przejściu ich własności. Jeżeli nieruchomości stanowią „dziedzictwo naturalne", podatek może zostać obniżony o połowę lub też nawet odpaść w całości, o ile nowy właściciel zachowa to dziedzictwo na długo. Jednakże Królestwo Niderlandów jest zainteresowane jedynie własnym dziedzictwem naturalnym. Jeżeli rezydent przeniesie w sposób obciążony podatkiem od darowizn nieruchomość położoną za granicą, nie zapewnia mu się żadnej ulgi.

1 — Język oryginału: niemiecki.

3. Zadaniem Trybunału będzie obecnie wyjaśnienie, czy takie uregulowanie jest zgodne ze swobodami podstawowymi. Przy czym badanie nie ograniczy się do zagadnienia dopuszczalności wsparcia podatkowego ograniczonego do celów krajowych. W tym zakresie występuje analogiczna sytuacja jak w zawisłej sprawie C-87/13, w której ostatnio przedstawiłam opinię [2]. Ponadto w niniejszej sprawie pojawiają się pytania co do granic współpracy administracyjnej państw członkowskich, jeżeli należy udzielić wsparcia także nieruchomościom zagranicznym, gdyż z uwagi na cel ulgi podatkowej zachowanie dziedzictwa naturalnego na nieruchomości ma być kontrolowane przez długi okres czasu.

## II – **Ramy prawne**

### A – *Prawo Unii*

4. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń [3] (zwanej dalej „dyrektywą 2010/24") określa zakres jej stosowania w sposób następujący:

„Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich wierzytelności dotyczących:

a) wszystkich podatków i ceł każdego rodzaju pobieranych przez państwo członkowskie […].

[…]".

5. Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy 2010/24 przewiduje możliwość wystąpienia z „wnioskiem o udzielenie informacji":

„Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący udziela wszelkich informacji, które w sposób dający się przewidzieć są istotne dla organu wnioskującego przy odzyskiwaniu jego wierzytelności, o których mowa w art. 2.

Do celów udzielania tych informacji organ współpracujący zapewnia przeprowadzenie wszelkich postępowań administracyjnych niezbędnych do ich uzyskania".

6. Obok dyrektywy 2010/24 w dziedzinie pomocy transgranicznej w sprawach podatkowych istnieje także dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799 EWG [4] (zwana dalej „dyrektywą 2011/16"). Artykuł 1 ust. 1 definiuje jej „[p]rzedmiot":

„Niniejsza dyrektywa ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków, o których mowa w art. 2".

7. Z art. 2 dyrektywy 2011/16 wynika jej „Zakres stosowania":

„1. Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatków każdego rodzaju pobieranych przez państwo członkowskie lub na jego rzecz […].

2 — Sprawa X (EU:C:2014:2164).

3 — Dz.U. L 84, s. 1.

4 — Dz.U. L 64, s. 1.

2. Niezależnie od ust. 1 niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do podatku od wartości dodanej i ceł ani do podatków akcyzowych objętych innymi przepisami unijnymi dotyczącymi współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi. Niniejsza dyrektywa nie ma również zastosowania do obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne […].

[…]”.

8. Możliwość pomocy transgranicznej przewiduje art. 5 dyrektywy 2011/16:

„Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekazuje temu pierwszemu wszelkie informacje, o których mowa w art. 1 ust. 1, znajdujące się w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku postępowania administracyjnego”.

9. Artykuł 3 pkt 7 dyrektywy 2011/16 definiuje na potrzeby tej dyrektywy pojęcie „postępowania administracyjnego” jako „wszystkie kontrole, postępowania wyjaśniające oraz inne działania podejmowane przez państwa członkowskie w ramach wykonywania swoich obowiązków w celu zapewnienia właściwego stosowania przepisów podatkowych”.

B – *Prawo krajowe*

10. W Niderlandach na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 Successiewet 1956 (ustawy w sprawie spadków z 1956 r.) pobierany jest podatek od darowizn „od łącznej wartości przysporzenia uzyskanego tytułem darowizny od osoby, która w momencie dokonania darowizny miała miejsce zamieszkania w Niderlandach”.

11. Artykuł 7 ust. 1 zdanie 1 Natuurschoonwet 1928 (ustawy w sprawie dziedzictwa naturalnego z 1928 r.) przewiduje następującą ulgę podatkową:

„Jeżeli do przysporzonego majątku w rozumieniu Successiewet 1956 należy nieruchomość uznana za posiadłość ziemską, to […] nie zostaje pobrana różnica pomiędzy podatkiem od darowizny lub od spadku, określonym w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego a podatkiem, który byłby należny, gdyby nieruchomość ta została wyceniona na połowę swojej wartości rynkowej, jaką należałoby jej przypisać w chwili nabycia w przypadku, gdyby nabycie to zostało opatrzone warunkiem, aby przez 25 lat zachować tę nieruchomość w niezmienionym stanie i nie ścinać wysokopiennych drzew z wyjątkiem sytuacji, gdy z punktu widzenia zasad normalnej gospodarki leśnej byłoby to działanie normalne, względnie konieczne”.

12. Zgodnie ze zdaniem drugim tego przepisu wartość rynkowa miarodajna dla zdania pierwszego jest redukowana do zera, jeżeli posiadłość ziemska jest publicznie dostępna. W konsekwencji nie pobiera się podatku od darowizn.

13. Artykuł 1 ust. 1 lit. a) Natuurschoonwet 1928 definiuje jako „posiadłość ziemską” „nieruchomość położoną w Niderlandach w całości bądź w części na łonie natury, na terenie lasów lub na obszarze innych skupisk drzew – włącznie z nieruchomościami, na których znajduje się rezydencja lub inny budynek pasujący do charakteru posiadłości ziemskiej – o ile dalsze istnienie tej nieruchomości w jej charakterystycznej formie jest pożądane z punktu widzenia zachowania dziedzictwa naturalnego”.

14. Zgodnie z art. 1 ust. 2 Natuurschoonwet 1928 rozporządzenie wykonawcze określa bliżej przesłanki, od których zależy zakwalifikowanie nieruchomości jako posiadłości ziemskiej. Zgodnie z art. 2 ust. 1 tego rozporządzenia (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928) powinny zostać spełnione cztery warunki: nieruchomość musi posiadać powierzchnię wynoszącą co najmniej 5 ha; powierzchnia lądowa lub wodna nieruchomości musi stanowić zwarty obszar; co najmniej 30%

powierzchni nieruchomości musi być porośnięte lasem lub stanowić inny obszar przyrodniczy; sposób korzystania z nieruchomości nie może pogarszać dziedzictwa naturalnego. Artykuł 1 pkt 1 rozporządzenia określa m.in. szczegóły zasługujących na ochronę obszarów leśnych i innych obszarów przyrodniczych.

15. Zgodnie z art. 2 Natuurschoonwet 1928 właściciel może złożyć u właściwych ministrów wniosek o stwierdzenie, że jego nieruchomość jest posiadłością ziemską w rozumieniu ww. przepisów.

## III – **Postępowanie główne**

16. Postępowanie główne dotyczy wniosku Q o uznanie nieruchomości stanowiącej jej własność a położonej w Anglii za „posiadłość ziemską" w rozumieniu Natuurschoonwet 1928. Wniosek został złożony w związku z zamiarem dokonania darowizny tej nieruchomości na rzecz jej syna mającego miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie. Z uwagi na to, że miejscem zamieszkania Q są Niderlandy, darowizna objęta jest niderlandzkim podatkiem od darowizn.

17. Niderlandzka administracja oddaliła wniosek, uzasadniając to wyłącznie okolicznością, iż nieruchomość wbrew wymogowi zawartemu w art. 1 ust. 1 lit. a) Natuurschoonwet 1928 nie jest położona w Niderlandach. Q wystąpiła na drogę prawną przeciwko tej decyzji.

## IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

18. Raad van State, który obecnie rozpatruje sprawę, przedłożył Trybunałowi w dniu 13 marca 2013 r. na podstawie art. 267 TFUE następujące pytania:

1) Czy interes związany z zachowaniem krajowego dziedzictwa naturalnego oraz dziedzictwa kulturowego i historycznego w rozumieniu Natuurschoonwet 1928 stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego uzasadniający uregulowanie, zgodnie z którym zastosowanie zwolnienia z podatku od darowizn (ulgi podatkowej) jest ograniczone do posiadłości ziemskich położonych w Niderlandach?

2a) Czy w ramach badania, czy nieruchomość położona w innym państwie członkowskim może zostać uznana za posiadłość ziemską w rozumieniu Natuurschoonwet 1928, organy jednego państwa członkowskiego mogą – celem uzyskania pomocy od organów państwa członkowskiego, w którym nieruchomość ta jest położona – powołać się na dyrektywę Rady 2010/24, gdy uznanie nieruchomości za posiadłość ziemską na podstawie tej ustawy skutkuje przyznaniem zwolnienia z [poboru] podatku od darowizn, należnego w momencie dokonania darowizny wspomnianej nieruchomości?

2b) Jeżeli na pytanie drugie część a) należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: czy pojęcie »postępowania administracyjnego«, zawarte w art. 3 pkt 7 dyrektywy Rady 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono również przeprowadzenie [kontroli na miejscu położenia nieruchomości]?

2c) Jeżeli na pytanie drugie część b) należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: czy na potrzeby doprecyzowania pojęcia »postępowań administracyjnych« w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 2010/24 można nawiązać do definicji pojęcia »postępowania administracyjnego« zawartej w art. 3 ust. 7 dyrektywy 2011/16?

3) Jeżeli na pytanie drugie części a), b), albo c) należy udzielić odpowiedzi przeczącej: czy zasadę lojalnej współpracy, ustanowioną w art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 167 ust. 2 TFUE, należy interpretować w ten sposób, że oznacza ona, iż gdy państwo członkowskie wystąpi do innego

państwa członkowskiego z wnioskiem o współpracę przy przeprowadzeniu kontroli, czy nieruchomość położona w innym państwie członkowskim może zostać uznana za posiadłość ziemską w rozumieniu ustawy mającej na celu zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego oraz dziedzictwa kulturowego i historycznego, to [współpracujące państwo członkowskie] jest do tej współpracy zobowiązane?

4) Czy ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może zostać uzasadnione poprzez powołanie się na konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych, gdy wydaje się, że skuteczność tych kontroli może być zagrożona jedynie przez okoliczność, iż organy krajowe muszą, w okresie 25 lat w rozumieniu art. 7 ust. 1 Natuurschoonwet 1928, udać się do innego państwa członkowskiego, aby przeprowadzić tam niezbędne kontrole?".

19. Niniejsza sprawa została początkowo połączona do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia ze sprawą C-87/13. W sprawach połączonych w lipcu 2013 r. uwagi na piśmie przedstawili Q, X (strona postępowania głównego w sprawie C-87/13), Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska, Republika Włoska, Królestwo Niderlandów, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja Europejska. Później dokonano rozłączenia spraw.

20. W rozprawie w dniu 21 maja 2014 r. uczestniczyły Q, Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Królestwo Niderlandów oraz Komisja.

## V – **Ocena prawna**

21. Poprzez swoje pytania sąd odsyłający pragnie w głównej mierze dowiedzieć się, czy uregulowanie dotyczące wsparcia podatkowego, jakie występuje w niniejszej sprawie, jest zgodne ze swobodą przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE. W ramach badania naruszenia tej swobody podstawowej mogą zostać też wyjaśnione pytania sądu odsyłającego dotyczące wykładni dyrektyw o wzajemnej współpracy administracji podatkowych państw członkowskich.

### A – *Ograniczenie*

22. Ulga podatkowa w ramach podatku od darowizn, jaka występuje w niniejszej sprawie, ogranicza swobodę przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

23. Po pierwsze, traktowanie darowizn pod względem podatkowym jest objęte postanowieniami traktatu dotyczącymi przepływu kapitału, o ile wystąpienie elementów konstytutywnych darowizny nie jest ograniczone do terytorium jednego państwa członkowskiego [5]. Sytuacja taka występuje w niniejszej sprawie, gdyż nieruchomość, która ma być przedmiotem darowizny, nie znajduje się w Niderlandach, lecz jest położona w innym państwie członkowskim.

24. Po drugie, obciążenie darowizny nieruchomości położonej za granicą wyższym podatkiem niż w wypadku darowizny nieruchomości położonej w kraju należy uznać za ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału. Takie stanowisko zajął Trybunał w wypadku przeniesienia majątku na wypadek śmierci [6]. To orzecznictwo można przenieść na darowizny dokonywane pomiędzy osobami żyjącymi [7]. W niniejszej sprawie nieruchomość Q nie została uznana za „posiadłość ziemską", a tym samym odmówiono zastosowania ulgi podatkowej jedynie z tego powodu, że nie jest ona położona w Niderlandach.

5 — Wyrok Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 20.

6 — Zobacz wyrok Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 35.

7 — Zobacz podobnie wyrok Mattner, EU:C:2010:216, pkt 25, 26.

25. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem takie ograniczenie – mimo wyjątku dla krajowego prawa podatkowego zawartego w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE – jedynie wtedy nie narusza swobody przepływu kapitału, gdy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne (w tej kwestii śródtytuł B poniżej), lub też jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego [8] (w tej kwestii śródtytuł C poniżej).

B – *Obiektywna porównywalność sytuacji*

26. Tak więc najpierw pojawia się zagadnienie, czy są obiektywnie porównywalne sytuacje, w których znajdują się: podatnik darujący objętą podatkiem od darowizn „posiadłość ziemską" położoną w Niderlandach oraz podatnik darujący objętą podatkiem od darowizn nieruchomość położoną w innym państwie członkowskim, która w pozostałym zakresie spełnia przesłanki do zakwalifikowania jej jako „posiadłości ziemskiej".

27. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem obiektywna porównywalność sytuacji powinna być badana w odniesieniu do celu każdorazowych uregulowań [9]. Według informacji sądu odsyłającego celem uregulowania dotyczącego wsparcia podatkowego, będącego przedmiotem niniejszej sprawy, jest zachowanie zarówno krajowego dziedzictwa naturalnego, jak i dziedzictwa kulturowego i historycznego w Niderlandach.

28. Jednakże z okoliczności, iż cel ma wyłącznie charakter wewnątrzkrajowy, nie wynika, że oceniane niniejsze sytuacje nie są obiektywnie porównywalne. Tak jak to już bowiem wywiodłam dokładniej w innym miejscu, cel krajowego uregulowania dotyczącego wsparcia podatkowego nie może zostać zdefiniowany dla potrzeb oceny obiektywnej porównywalności w sposób odnoszący się wyłącznie do sytuacji wewnątrz kraju [10].

29. Dlatego też wskazane sytuacje są obiektywnie porównywalne, jeżeli nieruchomość położona w innym kraju członkowskim spełnia – z wyjątkiem położenia w kraju – przesłanki niderlandzkiego uregulowania do uznania jej za dziedzictwo naturalne oraz dziedzictwo kulturowe i historyczne. Taki wypadek występuje w niniejszej sprawie, gdyż Q odmówiono uznania jej nieruchomości jedynie z uwagi na okoliczność, że nie jest ona położona na terenie Niderlandów.

C – *Zasadność*

30. Należy dalej zbadać, czy takie podatkowe wsparcie, jakie występuje w niderlandzkim uregulowaniu, jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

1. Zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego i kulturowego

31. W ramach tego postępowania podniesiono, iż zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego i kulturowego stanowi takie uzasadnienie.

8 — Zobacz na przykład wyrok Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 — Zobacz na przykład wyroki: X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; SCA Group Holding i in., C-39/13, C-40/13 i C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 28.

10 — Zobacz moja opinia w sprawie X (EU:C:2014:2164, pkt 31).

32. Nie ulega wątpliwości, że Królestwo Niderlandów może wspierać swoje dziedzictwo naturalne i kulturowe. Cel ten zostałby jednak osiągnięty także w wypadku, gdyby ulga podatkowa rozciągała się na zagraniczne nieruchomości. Królestwo Niderlandów nie może skutecznie przeciwstawiać takiemu rozszerzeniu ulgi podatkowej argumentu, że prowadziłoby to do zmniejszenia wpływów podatkowych, gdyż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wymóg uniknięcia obniżenia wpływów podatkowych nie należy do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogłyby uzasadnić ograniczenie swobody ustanowionej przez traktat [11].

33. Niderlandzkie uregulowanie byłoby tylko wtedy uzasadnione, gdyby państwa członkowskie w wypadku takim, jaki jest przedmiotem rozstrzygnięcia, mogły *ograniczyć* przyznanie ulgi podatkowej do nieruchomości położonych w danym kraju.

– Granice definicji celu wsparcia

34. Orzecznictwo nie wyjaśniło do tej pory zagadnienia, na jakich warunkach państwa członkowskie w ramach wsparcia podatkowego mogą określić cel wsparcia, który jest ograniczony do danego kraju.

35. Co prawda wydano już szereg wyroków dotyczących uregulowań podatkowych państw członkowskich przewidujących ograniczenie wsparcia podatkowego do krajowych działań lub krajowych przedmiotów, jednakże w większości wypadków cel, który *miał zostać osiągnięty* przez dane uregulowanie, nie był ograniczony do obszaru danego kraju. W wypadkach tych Trybunał nie dopuszczał krajowego ograniczenia wsparcia podatkowego jedynie z tego powodu, że cel, do którego osiągnięcia dążono poprzez to wsparcie, równie dobrze mógł zostać osiągnięty przez pomoc zagraniczną. I tak w wyroku w sprawie Petersen nie było dla niego zrozumiałe, dlaczego niemiecka polityka rozwoju może być wspierana jedynie przez przedsiębiorstwa krajowe [12]. W wyroku dotyczącym niemieckiego dodatku na nabycie mieszkania Trybunał uznał, że cel w postaci zaspokojenia popytu na mieszkania zostanie równie dobrze osiągnięty, jeżeli wsparcie obejmie również nabycie zagranicznych mieszkań użytkowanych przez właścicieli [13]. W wyroku Persche Trybunał stwierdził, że państwo członkowskie nie może odmówić odliczenia darowizn dokonanych na rzecz zagranicznych organizacji, jeżeli organizacje te dążą do osiągnięcia identycznych celów jak organizacje krajowe [14].

36. W niniejszej sprawie celem wsparcia podatkowego jest zachowanie narodowego dziedzictwa naturalnego i kulturowego. Ulga podatkowa dla nieruchomości zagranicznych nie służyłaby temu celowi, gdyż wspierałaby dziedzictwo naturalne i kulturowe innego państwa członkowskiego. Dlatego też Trybunał musi w niniejszej sprawie rozstrzygnąć, czy jednoznacznie ograniczony do obszaru kraju cel, który ma zostać osiągnięty przez ulgę podatkową, uzasadnia ograniczenie swobody przepływu kapitału.

37. Pod tym względem orzecznictwo wielokrotnie potwierdzało, że państwa członkowskie mogą zasadniczo same określać, które z interesów ogólnych chcą promować przez przyznanie korzyści podatkowych [15].

11 — Zobacz wyrok Komisja/Austria, C-10/10, EU:C:2011:399, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 — Zobacz wyrok Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 61.

13 — Zobacz wyrok Komisja/Niemcy, C-152/05, EU:C:2008:17, pkt 28.

14 — Zobacz wyrok Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 47–49 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 — Zobacz wyroki: Centro di Musicologia Walter Staufer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 39, Persche, EU:C:2009:33, pkt 48; Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, pkt 30.

38. Ponadto Trybunał zasadniczo uznał, iż wsparcie udzielane przez państwa członkowskie może być ukierunkowane na cele krajowe, jeżeli obszar objęty wsparciem nie jest zharmonizowany w prawie Unii [16]. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem także wola państwa członkowskiego skierowana na zapewnienie istnienia pewnego powiązania pomiędzy społeczeństwem danego państwa członkowskiego a wspieranym beneficjentem świadczenia może stanowić obiektywny wzgląd interesu ogólnego [17]. Przez to uznano też, że rozszerzenie kręgu beneficjentów może stać się nadmiernym obciążeniem dla państwa udzielającego wsparcia i przez to mieć konsekwencje dla ogólnego poziomu wsparcia [18]. Takie same zasady muszą obowiązywać, jeżeli przedmiotem wsparcia nie jest określona osoba mająca związki ze społeczeństwem państwa członkowskiego, lecz dotyczy ono przedmiotowej części tego społeczeństwa, tak jak w niniejszej sprawie narodowego dziedzictwa naturalnego i kulturowego. Przy czym nie ma istotnego znaczenia, czy państwo członkowskie bezpośrednio wypłaca wsparcie, czy też – jak w niniejszej sprawie – udziela go w formie ulgi podatkowej, czyli formie rezygnacji z przychodów podatkowych.

39. Niemniej jednak – tak jak to już wywiodłam w ramach sprawy C-87/13 [19] – państwa członkowskie zgodnie z prawem Unii nie mogą w sposób całkiem dowolny definiować celu wsparcia, gdyż cel może zostać zdefiniowany także w sposób oczywiście protekcjonistyczny, na przykład, jeżeli zachęty podatkowe zmierzać będą jedynie do wspierania własnych obywateli i przez to znacznie szkodzić rynkowi wewnętrznemu.

40. W tym kontekście konieczne jest różnicowanie pomiędzy dopuszczalnymi i niedopuszczalnymi krajowymi celami wsparcia. Trybunał w wyroku Tankreederei I przedstawił w tym zakresie pierwsze wskazówki, różnicując według tego, czy ze wsparciem związany jest „cel społeczny” [20]. Poza tym w wyroku Laboratoires Fournier uznał on za niedozwolony cel wsparcia, który został zdefiniowany wyłącznie jako cel krajowy, gdyż stało to w bezpośredniej sprzeczności z ustalonymi w traktacie celami odpowiedniej polityki wspólnotowej [21].

41. Z mojego punktu widzenia w każdym wypadku wymagane jest zatem wyważenie pomiędzy celem o orientacji krajowej, do którego osiągnięcia dąży państwo członkowskie poprzez swoje uregulowanie dotyczące wsparcia podatkowego, a skutkami dla celów Unii ustalonych w traktatach; w szczególności dla ograniczonej swobody podstawowej. W każdym razie obowiązuje to wtedy, gdy zamierzony cel państwa członkowskiego przynajmniej w ogólnej formie należy także do celów Unii. O ile nie ogranicza to w sposób nieproporcjonalny swobody podstawowej, przyznaje się państwu członkowskiemu możliwość wspierania za pomocą środków, którymi dysponuje, celu wykazującego związek z jego społeczeństwem, z którego pochodzą także środki wykorzystywane do wsparcia. Ponadto przeciwdziała się zagrożeniu, iż państwo członkowskie tylko dlatego nie wykorzysta swoich środków do wspierania celu Unii, ponieważ prawo Unii zezwala jedynie na dokonywanie wsparcia na terenie całej Unii.

– Znaczenie celu wsparcia

42. Wynik takiego wyważenia jest z reguły jednoznaczny, jeżeli zamierzony przez państwo członkowskie cel jest respektowany przez traktaty, właśnie w jego krajowej orientacji, tak jak ma to miejsce w wypadku zachowania krajowego dziedzictwa kulturowego. Dlatego też w sprawie C-87/13 wyjaśniłam już, że zachowanie krajowego dziedzictwa kulturowego stanowi nadrzędny wzgląd interesu

16 — Zobacz podobnie wyrok Ålands Vindkraft, C-573/12, EU:C:2014:2037, pkt 94.

17 — Zobacz w szczególności wyroki: Tas-Hagen i Tas, C-192/05, EU:C:2006:676, pkt 34; Gottwald, C-103/08, EU:C:2009:597, pkt 32; Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

18 — Zobacz wyrok Thiele Meneses, EU:C:2013:683, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 — Zobacz moja opinia w sprawie X, EU:C:2014:2164, pkt 43.

20 — Zobacz wyrok Tankreederei I, EU:C:2010:827, pkt 30–33.

21 — Zobacz wyrok Laboratoires Fournier, C-39/04, EU:C:2005:161, pkt 23.

ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie swobody przedsiębiorczości [22]. Nie widzę żadnego powodu, aby zająć inne stanowisko w zakresie obowiązywania swobody przepływu kapitału, która jest przedmiotem ograniczeń w niniejszej sprawie. W zakresie, w jakim występujące w niniejszej sprawie wsparcie podatkowe służy zachowaniu krajowego dziedzictwa kulturowego, jest ono uzasadnione.

43. Takie same zasady obowiązują dla zachowania dziedzictwa naturalnego w zakresie, w jakim jako dodatek do budynku lub też w taki sam sposób jak budynek zalicza się do dziedzictwa kulturowego. Taka sytuacja występuje, jeżeli budynek zaliczający się do dziedzictwa kulturowego tworzy wraz z otaczającą go naturą jedność lub też, gdy ukształtowaną przez człowieka naturę – na przykład barokowy ogród – należy traktować tak jak budynek.

44. Jednakże pojawia się zagadnienie, czy ponadto zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego może uzasadniać ograniczenie swobody przepływu kapitału. Dotyczy to wypadków, w których udziela się ulgi podatkowej pierwszoplanowemu przedmiotowi ochrony uregulowania zawartego w art. 1 ust. 1 lit. a) Natuurschoonwet 1928, a mianowicie nieruchomości położonej „w całości bądź w części na łonie natury, na terenie lasów lub na obszarze innych skupisk drzew", zaś na nieruchomości tej nie znajduje się jednocześnie obiekt należący do krajowego dziedzictwa kulturowego. Inaczej niż w wypadku dziedzictwa kulturowego w traktacie brak jest wskazówek, że także dziedzictwo naturalne ma być chronione w jego szczególnym krajowym kształcie.

45. Jednakże niektórzy uczestnicy postępowania słusznie wskazywali na utrwalone orzecznictwo Trybunału, które ogólne akceptuje ochronę środowiska jako wzgląd uzasadniający ograniczenia [23]. Chociaż orzecznictwo to skupiało się do tej pory na ochronie środowiska naturalnego przed zanieczyszczeniami lub na oszczędnym korzystaniu z zasobów naturalnych, art. 191 ust. 1 tiret pierwsze TFUE określa ogólnie cel Unii polegający na zachowaniu, ochronie i poprawie jakości środowiska. Objęta jest nim także ochrona dziedzictwa naturalnego [24], której służy też zachowanie istniejących spójnych obszarów przyrodniczych. Sporna w niniejszej sprawie ulga podatkowa wspiera dalsze istnienie określonych obszarów przyrodniczych jako integralnych jednostek poprzez obniżenie podatkowego obciążenia związanego z ich przeniesieniem w ramach spadku lub darowizny z zastrzeżeniem warunków dotyczących ochrony przyrody i przez to ogranicza prawdopodobieństwo także ich częściowego zbycia, które może zagrażać dalszemu istnieniu obszaru przyrodniczego.

46. Tak więc sporne uregulowanie także w odniesieniu do zachowania dziedzictwa naturalnego dąży do osiągnięcia celu uznanego, co prawda jedynie w formie ogólnej, w traktatach.

– Stopień zakłócenia rynku wewnętrznego

47. Dopuszczalność dążenia państwa członkowskiego do osiągnięcia celu wspieranego w traktatach jedynie w formie ogólnej – tak jak w niniejszej sprawie zachowanie dziedzictwa naturalnego – także w wyłącznie krajowej perspektywie, zależy w szczególności od stopnia zakłócenia rynku wewnętrznego, w niniejszej sprawie swobody przepływu kapitału. To zakłócenie nie ma jednak w mojej ocenie w niniejszej sprawie wystarczającej wagi, aby zabronić państwu członkowskiemu ograniczenia jego wsparcia podatkowego do krajowego dziedzictwa naturalnego.

22 — Zobacz moja opinia w sprawie X (EU:C:2014:2164, pkt 35–46).

23 — Zobacz wyroki: ADBHU, 240/83, EU:C:1985:59, pkt 13; Komisja/Dania, 302/86, EU:C:1988:421, pkt 9; Komisja/Belgia, C-2/90, EU:C:1992:310, pkt 32; Komisja/Niemcy, C-463/01, EU:C:2004:797, pkt 75; Komisja/Austria, C-320/03, EU:C:2005:684, pkt 70; Komisja/Austria, C-524/07, EU:C:2008:717, pkt 57; Mickelsson i Roos, C-142/05, EU:C:2009:336, pkt 32.

24 — Zobacz motyw czwarty dyrektywy Rady 92/43/EWG w sprawie ochrony siedlisk przyrodniczych oraz dzikiej fauny i flory (Dz.U. L 206, s. 7) oraz wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-6/04, EU:C:2005:626, pkt 25.

48. W pierwszej kolejności art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE stanowi, że podatnicy zasadniczo mogą być różnie traktowani ze względu na różne miejsce inwestowania kapitału. Aczkolwiek wyjątek ten został mocno ograniczony przez uregulowanie zawarte w ust. 3 tego przepisu, a w szczególności przez orzecznictwo [25], to jednak można z niego wyprowadzić, że w ramach wyważenia z celem, jaki pragnie osiągnąć państwo członkowskie poprzez wsparcie, swoboda przepływu kapitału ma mniejszą wagę niż pozostałe swobody podstawowe.

49. Ponadto przedmiotem spornej ulgi podatkowej jest nieruchomość. Poprzez wsparcie podatkowe usiłuje się wpływać na jej stan. Jednakże nieruchomość położona za granicą jest objęta zasadniczo właściwością państwa członkowskiego, na którego terytorium nieruchomość ta się znajduje. Jeżeli w niniejszej sprawie niderlandzka ulga podatkowa obejmowałaby angielską nieruchomość, mógłby powstać nawet konflikt z celami polityki ochrony natury w Zjednoczonym Królestwie, ponieważ ulga podatkowa powiązana z określonymi zobowiązaniami może wywoływać podobne skutki jak obowiązki i zakazy ustalone przez państwo członkowskie. Takich uprawnień nie posiada jednak Królestwo Niderlandów w odniesieniu do nieruchomości położonej w Zjednoczonym Królestwie.

50. Komisja podniosła mutatis mutandis zarzut, iż Królestwo Niderlandów już poprzez opodatkowanie przeniesienia zagranicznej nieruchomości przekracza granice swojej właściwości miejscowej i dlatego też należy przyznać ulgę podatkową niezależnie od jego właściwości miejscowej. Nie mogę jednak podzielić tego stanowiska. Państwo członkowskie poprzez opodatkowanie przeniesienia majątku rezydenta obejmuje podatkiem jedynie jego zdolność finansową na rzecz społeczeństwa, w którym on żyje i przez to nie przekracza jeszcze swojej właściwości miejscowej, także jeżeli zdolność finansowa rezydenta znajduje swój wyraz w posiadaniu nieruchomości za granicą.

51. Wreszcie też wydaje mi się, iż skutki dla swobodnego przepływu kapitału są w niniejszej sprawie bardzo ograniczone. Rynek wewnętrzny jest w konsekwencji zakłócony przez to, że w wyniku wspierania wyłącznie krajowych nieruchomości zmniejsza się dla rezydentów atrakcyjność zagranicznych nieruchomości jako inwestycji kapitałowych. Po pierwsze, wsparcie to dotyczy jednak jedynie stosunkowo niedużej liczby nieruchomości, które mogą spełniać przesłanki „posiadłości ziemskiej". Po drugie, należy przyjąć, iż biorąc pod uwagę mnogość motywów, jakie uwzględnia inwestor kapitałowy, dokonując inwestycji w nieruchomość, wysokość ewentualnego podatku od darowizn będzie z reguły odgrywała jedynie podrzędną rolę.

– Wniosek

52. Tak więc w konsekwencji występujące w niniejszej sprawie ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału spowodowane przez ulgę podatkową w ramach podatku od darowizn jest uzasadnione zarówno przez cel zachowania krajowego dziedzictwa naturalnego, jak również przez cel zachowania krajowego dziedzictwa kulturowego, które mają zostać osiągnięte za pomocą tego uregulowania.

2. Skuteczność kontroli podatkowych

53. Ponadto poddam ocenie, czy wymogi kontroli podatkowych także mogą uzasadniać ograniczenia występujące w niniejszej sprawie. Tego problemu dotyczy w szczególności czwarte pytanie prejudycjalne. Ale także pytanie drugie części a), b) i c) oraz pytanie trzecie dotyczące możliwości pomocy transgranicznej są zadane w tym kontekście. Za tymi wszystkimi pytaniami kryje się zagadnienie, czy w wypadku nieruchomości zagranicznej byłaby zapewniona wystarczająca kontrola administracyjna przestrzegania warunków występującej w niniejszej sprawie ulgi podatkowej.

25 — Zobacz na przykład wyrok Komisja/Niemcy, C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 45–47 i przytoczone tam orzecznictwo.

54. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykonywanie swobód podstawowych może podlegać ograniczeniom z uwagi na „skuteczność kontroli podatkowych” [26], gdyż państwo członkowskie powinno zasadniczo być w stanie poprawnie ustalić wysokość zobowiązania podatkowego podatnika [27]. Może okazać się to problematyczne w wypadku stanów faktycznych, które należy ustalić w innym państwie członkowskim.

55. Także zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uzasadnienie to nie może znaleźć zastosowania, jeżeli państwo członkowskie w drodze pomocy ze strony innych państw członkowskich [28] lub też za pomocą informacji i dowodów podatnika [29] może przeprowadzić konieczne kontrole za granicą. Przy czym państwo członkowskie musi akceptować, iż przeprowadzenie kontroli w innym państwie członkowskim jest trudniejsze niż ich przeprowadzenie w kraju [30]. Jedynie w wypadku gdy wskazane źródła informacji do przeprowadzenia kontroli za granicą są niewystarczające, państwo członkowskie może powołać się na „skuteczność kontroli podatkowej” w celu uzasadnienia ograniczenia swobód podstawowych [31].

56. Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego decyzja administracyjna, czy nieruchomość spełnia przesłanki „posiadłości ziemskiej” w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. a) Natuurschoonwet 1928, wymaga przeprowadzenia oceny na miejscu położenia nieruchomości. To samo dotyczy późniejszej kontroli, czy nieruchomość nadal spełnia przesłanki ulgi podatkowej i obejmuje okres czasu wynoszący 25 lat.

57. Dlatego też w niniejszej sprawie jako środek kontroli podatkowej nie wchodzi w rachubę informacja własna podatnika. Pojawia się jednak pytanie, czy kontrole, które powinny zostać przeprowadzone na miejscu położenia nieruchomości, mogą zostać wykonane w trybie udzielenia pomocy przez organy innego państwa członkowskiego.

a) W przedmiocie dyrektywy znajdującej zastosowanie

58. W tym kontekście sąd odsyłający pragnie dowiedzieć się poprzez jego pytanie drugie część a), czy organy niderlandzkie na podstawie dyrektywy 2010/24 mogą uzyskać pomoc od organów państwa członkowskiego miejsca położenia nieruchomości.

59. Jednakże dyrektywa 2010/24 nie umożliwia udzielenia pomocy w kwestii spornego w postępowaniu głównym zagadnienia, czy nieruchomość spełnia przesłanki „posiadłości ziemskiej” w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. a) Natuurschoonwet 1928, gdyż zgodnie z jej art. 2 ust. 1 dotyczy ona jedynie już powstałych wierzytelności. W niniejszej sprawie jednakże podatek od darowizn jeszcze nie powstał.

60. Organy niderlandzkie mogą jednak do tego celu powołać się zasadniczo na dyrektywę 2011/16.

61. Dyrektywa ta znajduje zastosowanie do wszystkich podatków każdego rodzaju. Podatek od spadków nie należy do podatków wyłączonych z zakresu jej stosowania na podstawie art. 2 ust. 2 tej dyrektywy.

26 — Zobacz na przykład wyroki: Rewe-Zentral, zwany „wyrokiem Cassis de Dijon”, 120/78, EU:C:1979:42, pkt 8; A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 55; Strojírny Prostějov i ACO Industries Tàbor i C-80/13, C-53/13, EU:C:2014:2011, pkt 55.

27 — Zobacz podobnie wyroki: Futura Participations i Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, pkt 31; Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645, pkt 35; SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 44.

28 — Zobacz w szczególności wyroki: Bachmann, C-240/90, EU:C:1992:35, pkt 18; Centro di Musicologia Walter Stauffer, EU:C:2006:568, pkt 50; Komisja/Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, pkt 24 odnośnie do dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, s. 15).

29 — Zobacz w szczególności wyroki: Bachmann, EU:C:1992:35, pkt 20; Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, pkt 50; Persche, EU:C:2009:33, pkt 53; Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 81.

30 — Zobacz podobnie wyroki: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EU:C:2006:568, pkt 48; Komisja/Belgia, C-383/10, EU:C:2013:364, pkt 53.

31 — Zobacz podobnie wyroki: Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 67; Komisja/Belgia, EU:C:2013:364, pkt 55–60.

62. Nie mogę podzielić stanowiska Republiki Federalnej Niemiec, zgodnie z którym dyrektywa 2011/16 mimo to nie znajduje zastosowania do postępowań administracyjnych poprzedzających opodatkowanie. Co prawda sporne w postępowaniu głównym ustalenie, czy nieruchomość może zostać uznana za posiadłość ziemską w rozumieniu Natuurschoonwet 1928, jest ponad wszelką wątpliwość ogólnym aktem administracyjnym, z którym są związane różne konsekwencje prawne, jednakże zgodnie z informacjami sądu odsyłającego ustalenie to skutkuje także tym, iż w wypadku darowizny przyznaje się korzyść podatkową w ramach podatku od darowizn. Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16 jej zakres stosowania jest ujęty szeroko i obejmuje wszelkie informacje, które „wydają się być istotne" do celów stosowania i egzekwowania krajowego prawa w zakresie podatków. Jeżeli więc wiążące ustalenie dokonane zgodnie z krajowym porządkiem prawnym może wywoływać skutki co do wymiaru podatku objętego zakresem stosowania dyrektywy 2011/16, to także informacje dotyczące tego ustalenia wydają się być istotne do celów opodatkowania.

63. Jednakże nie można stosować dyrektywy 2011/16 odnośnie do późniejszej kontroli przestrzegania przesłanek ulgi podatkowej z art. 7 ust. 1 zdanie pierwsze Natuurschoonwet 1928. Królestwo Niderlandów słusznie wskazało, iż w tym zakresie zastosowanie znajduje dyrektywa 2010/24, gdyż zgodnie z niderlandzkim uregulowaniem w wypadku spełnienia określonych przesłanek jedynie nie pobiera się części wymierzonego w pełnej wysokości podatku. Trybunał w wyroku National Grid Indus dał już do zrozumienia, że dyrektywa 2010/24 stanowi podstawę prawną do udzielenia pomocy w odniesieniu do wymierzonych podatków, których pobór jest uzależniony jednak od dalszych przesłanek [32].

64. W konsekwencji więc organy niderlandzkie mogą w niniejszej sprawie w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej zasadniczo korzystać najpierw z dyrektywy 2011/16, a później z dyrektywy 2010/24.

b) W przedmiocie zakresu postępowania administracyjnego przeprowadzanego przez współpracujące państwo członkowskie

65. Ponadto sąd odsyłający pragnie poprzez swoje pytanie drugie części b) i c) dowiedzieć się, czy organy współpracującego państwa członkowskiego byłyby zobowiązane do przeprowadzenia koniecznych kontroli nieruchomości na miejscu jej położenia. Z uwagi na okoliczność, iż w niniejszej sprawie zastosowanie znajduje zarówno dyrektywa 2011/16, jak również później dyrektywa 2010/24, należy odrębnie oceniać wynikające z nich obowiązki współpracującego państwa członkowskiego.

i) Dyrektywa 2011/16

66. Zgodnie z art. 5 dyrektywy 2011/16 organy współpracującego państwa członkowskiego przekazują informacje znajdujące się w ich posiadaniu lub „uzyskane […] w wyniku postępowania administracyjnego". Pojęcie postępowania administracyjnego zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 7 tej dyrektywy. Zgodnie z tą definicją postępowanie administracyjne „oznacza wszystkie kontrole, postępowania wyjaśniające oraz inne działania podejmowane przez państwa członkowskie w ramach wykonywania swoich obowiązków w celu zapewnienia właściwego stosowania przepisów podatkowych".

32 — Zobacz wyrok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 78, odnośnie do dyrektywy Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. L 150, s. 28), która została zastąpiona dyrektywą 2010/24.

67. Ta szeroka definicja obejmuje bez wątpienia także kontrole dokonywane na miejscu. Wspiera to art. 6 ust. 1 dyrektywy 2011/16, zgodnie z którym organ współpracujący zajmuje się przeprowadzeniem „wszelkich postępowań administracyjnych niezbędnych do uzyskania informacji […]". Komisja słusznie wskazała uzupełniająco na art. 11 ust. 1 akapit pierwszy lit. a) i b) tej dyrektywy, z których wynika, że postępowania administracyjne mogą być prowadzone poza pomieszczeniami służbowymi na całym terytorium współpracującego państwa członkowskiego. Tym samym udzielono odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne część b).

68. Jednakże Królestwo Niderlandów podniosło, że kontrole na miejscu położenia nieruchomości powinny być przeprowadzane także w sposób niezapowiedziany, aby mieć możliwość kontrolowania zapewnienia publicznego dostępu zgodnie z art. 7 ust. 1 zdanie drugie Natuurschoonwet 1928. Odnośnie do tej kwestii Zjednoczone Królestwo prezentuje jednak stanowisko, że jej organy na podstawie art. 17 ust. 2 oraz art. 6 ust. 3 dyrektywy 2011/16 nie są zobowiązane do dokonywania niezapowiedzianych kontroli, ponieważ zgodnie z przepisami proceduralnymi Zjednoczonego Królestwa kontrole na miejscu położenia nieruchomości są obligatoryjnie związane z uprzednią zapowiedzią skierowaną do właściciela nieruchomości.

69. Zgodnie z art. 17 ust. 2 dyrektywy 2011/16 współpracujące państwo członkowskie nie jest zobowiązane „do przeprowadzenia postępowania […], jeżeli przeprowadzenie takiego postępowania […] przez to państwo członkowskie do jego własnych celów byłoby sprzeczne z jego prawodawstwem". Artykuł 6 ust. 3 dyrektywy 2011/16 stanowi uzupełniająco, że współpracujący organ w celu przeprowadzenia postępowania administracyjnego „postępuje według tych samych procedur, które stosowałby, działając z własnej inicjatywy […]".

70. Trybunał stwierdził już w stosunku do przepisu poprzedzającego art. 17 ust. 2 dyrektywy 2011/16, iż wyjątek ten należy interpretować wąsko, a państwa członkowskie zgodnie z zasadą lojalnej współpracy (obecnie art. 4 ust. 3 TUE) mają obowiązek prowadzenia skutecznej wymiany informacji ustanowionej w dyrektywie [33]. Z tego orzecznictwa wynikają dla niniejszej sprawy dwie konsekwencje. Po pierwsze, zgadzam się na tej podstawie ze stanowiskiem Republiki Federalnej Niemiec i Zjednoczonego Królestwa, że zasada lojalnej współpracy jest konkretyzowana przez istniejące dyrektywy dotyczące współpracy transgranicznej i powinna być uwzględniana w ramach ich stosowania, lecz nie wynikają z niej obowiązki do współpracy stojące w sprzeczności z postanowieniami tych dyrektyw. Tym samym udzielono odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne.

71. Po drugie, stosując wąską wykładnię art. 17 ust. 2 dyrektywy 2011/16 nie widzę w tej chwili żadnych podstaw do odmowy przez Zjednoczone Królestwo kontroli publicznego dostępu do nieruchomości w formie niezapowiedzianej kontroli. Jest to bowiem informacja dostępna publicznie, a jej pozyskanie nie wymaga stosowania uprawnień władczych. Wskazane przez Zjednoczone Królestwo w ramach postępowania przepisy proceduralne dotyczą zaś – jak się wydaje – kontroli nieruchomości, które nie są publicznie dostępne.

72. Jeżeli jednak podczas udzielania pomocy okaże się, że brytyjskie władze na podstawie odpowiedniego zakazu wynikającego z przepisów proceduralnych rzeczywiście nie mogą przeprowadzić niezapowiedzianej kontroli publicznego dostępu do nieruchomości, niderlandzkie organy będą mogły w wystarczającym zakresie przeprowadzić niezbędną kontrolę publicznego dostępu do nieruchomości także na podstawie zapowiedzianych kontroli na miejscu oraz na podstawie uzupełniających dowodów, takich jak na przykład zeznania świadków.

33 — Wyrok Établissements Rimbaud, EU:C:2010:645, pkt 48 w odniesieniu do dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 336, s. 15).

ii) Dyrektywa 2010/24

73. W zakresie, w jakim po uznaniu nieruchomości za „posiadłość ziemską” oraz po wymiarze podatku od darowizn konieczne są przez okres 25 lat bieżące kontrole nieruchomości, organy niderlandzkie mogą posiłkować się wnioskiem o udzielenie informacji na podstawie art. 5 dyrektywy 2010/24.

74. „Postępowania administracyjne”, jakie przeprowadza organ współpracujący na podstawie art. 5 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2010/24 w celu uzyskania informacji, obejmują kontrole na miejscu. Dyrektywa nie przewiduje bowiem ograniczenia do określonych czynności proceduralnych. Przeciwnie, art. 5 ust. 1 akapit drugi dyrektywy dotyczy wszelkich postępowań „niezbędnych” do uzyskania informacji. Także dyrektywa 2010/24 pozwala na podstawie jej art. 7 ust. 1 lit. a) i b) przyjąć, że postępowania mogą zostać przeprowadzone zarówno w pomieszczeniach służbowych, jak również poza nimi – na całym terytorium współpracującego państwa członkowskiego. Tym samym udzielono odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne część c).

75. W odniesieniu do art. 5 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2010/24, który wyklucza zobowiązanie do udzielenia informacji organu współpracującego co do informacji, „których nie mógłby otrzymać do celów odzyskiwania podobnych wierzytelności powstałych we współpracującym państwie członkowskim”, Zjednoczone Królestwo nie podniosło w niniejszym postępowaniu żadnych zarzutów opartych na krajowych przepisach proceduralnych. W pozostałym zakresie należy odpowiednio uwzględnić moje powyższe wywody odnoszące się do granic obowiązku przeprowadzenia postępowania w ramach dyrektywy 2011/16 [34].

76. W końcu nie mogę podzielić stanowiska Republiki Federalnej Niemiec, zgodnie z którym nie można oczekiwać od współpracującego państwa członkowskiego przeprowadzenia bieżących kontroli niezbędnych dla występującej w niniejszej sprawie ulgi podatkowej z uwagi na związane z nimi koszty. Co prawda mogą występować wyjątkowe wypadki, w których uzyskanie informacji stanowi dla współpracującego państwa członkowskiego nieproporcjonalne obciążenie, zasadniczo można jednak oczekiwać przeprowadzenia także zakrojonych na szeroką skalę postępowań, gdyż współpraca administracji podatkowych państw członkowskich opiera się na wzajemności. Poza tym dyrektywa 2010/24, w odróżnieniu od art. 54 ust. 1 lit. a) rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej [35], nie przewiduje ogólnego ograniczenia udzielania pomocy w wypadku nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych. Jednakże w świetle zasady lojalnej współpracy ustanowionej w art. 4 ust. 3 TUE wnioskujące państwo członkowskie nie może wymagać od współpracującego państwa członkowskiego częstszych lub też intensywniejszych kontroli niż kontrole, które przeprowadzałoby samo.

c) Wniosek

77. Występujące w niniejszej sprawie ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału nie jest w związku z tym uzasadnione potrzebą zapewnienia skutecznej kontroli podatkowej, gdyż organy niderlandzkie za pomocą wniosku o udzielenie informacji na podstawie art. 5 dyrektywy 2011/16 lub też art. 5 dyrektywy 2010/24 mogą przeprowadzić niezbędne kontrole. Tak więc nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na czwarte pytanie prejudycjalne dotyczące przeprowadzania własnych kontroli za granicą przez organy niderlandzkie.

34 — Zobacz powyżej pkt 70–72.

35 — Dz.U. L 268, s. 1.

3. Zachowanie spójności systemu podatkowego

78. W końcu należy zająć się jeszcze względem uzasadniającym w postaci zachowania spójności systemu podatkowego, na który wskazywało kilku uczestników, podnosząc, że poprzez ulgę podatkową mają być kompensowane obciążenia wynikające dla właściciela z obowiązku zachowania nieruchomości położonej na terenie Niderlandów oraz z ograniczeń w jej używaniu.

79. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód podstawowych. W tym zakresie należy stwierdzić istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe [36]. Bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu uregulowania podatkowego [37].

80. Niezależnie od zagadnienia, czy ten wzgląd uzasadniający może uwzględniać także obciążenia występujące poza prawem podatkowym, na podstawie informacji sądu odsyłającego nie jestem w stanie stwierdzić, dlaczego uznanie za „posiadłość ziemską" nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim nie mogłoby w taki sam sposób zostać powiązane z obowiązkiem jej zachowania oraz z ograniczeniami z korzystania z niej, aby mieć możliwość korzystania ze spornej w niniejszej sprawie ulgi podatkowej. Poza tym sąd odsyłający jako cel ulgi podatkowej podał zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego i kulturowego, a nie kompensację obciążeń właściciela, które nie są bezpośrednio związane z przesłankami ulgi podatkowej.

81. Dlatego też występujące w niniejszej sprawie ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału nie może zostać uzasadnione koniecznością zachowania spójności systemu podatkowego.

D – *Wniosek*

82. Ostatecznie należy jednak stwierdzić, iż niderlandzka ulga podatkowa w ramach podatku od darowizn dla krajowych „posiadłości ziemskich" co prawda ogranicza swobodę przepływu kapitału, jednakże ograniczenie to jest uzasadnione ze względu na zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego i kulturowego.

VI – **Wnioski**

83. Na podstawie przedstawionych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Raad van State:

1) Krajowe uregulowanie, takie jak występujące w niniejszej sprawie, które ogranicza zwolnienie z podatku od darowizn do posiadłości ziemskich położonych na terenie kraju, nie narusza swobody przepływu kapitału wynikającej z art. 63 ust. 1 TFUE, jeżeli jego celem jest zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego i kulturowego.

2) Pojęcie „postępowań administracyjnych" zarówno w rozumieniu art. 3 pkt 7 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799 EWG, jak i w rozumieniu art. 5 ust. 1 akapit drugi dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń obejmuje kontrole na miejscu położenia nieruchomości.

36 — Zobacz na przykład wyroki: Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 42; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659; pkt 43 i 44; DI. VI. Finanziaria SAPA di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 46; Welte, EU:C:2013:662, pkt 59.

37 — Zobacz na przykład wyroki: Papillon, EU:C:2008:659, pkt 43; Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 42.