WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 11 września 2008 r. *

W sprawie C-43/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 12 stycznia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 lutego 2007 r., w postępowaniu:

D.M.M.A. Arens-Sikken

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. de Mol, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu belgijskiego przez L. van den Broeck, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez A. Haeltermana, advocaat,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, A. Weimara oraz R. Troostersa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 marca 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 73b i 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) odnoszących się do swobodnego przepływu kapitału.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy D.M.M.A. Arens-Sikken, małżonką obywatela niderlandzkiego, który zmarł we Włoszech, a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) w przedmiocie obliczenia podatku od przysporzenia należnego od nieruchomości, którą spadkodawca posiadał w Niderlandach.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [następnie art. 67 traktatu WE (uchylony przez traktat z Amsterdamu)] (Dz.U. L 178, s. 5):

„1. Z zastrzeżeniem następujących przepisów państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału, dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w załączniku I.

2. Przelewy w odniesieniu do przepływów kapitału odbywają się na tych samych warunkach kursowych, jakie obowiązują przy realizacji płatności w transakcjach bieżących".

4 Pośród przepływów kapitału wymienionych w załączniku I do dyrektywy 88/361, w rubryce XI figurują „Przepływy kapitału o charakterze osobistym", które obejmują spadki i zapisy.

Uregulowania krajowe

5 W prawie niderlandzkim każdy spadek jest przedmiotem opodatkowania. Artykuł 1 ust. 1 Successiewet (ustawy w sprawie spadków) z dnia 28 czerwca 1956 r. (Stb. 1956, nr 362, zwanej dalej „SW 1956") przeprowadza rozróżnienie ze względu na to, czy osoba, po której następuje otwarcie spadku, w chwili śmierci mieszkała w Niderlandach czy za granicą.

6 W okresie od dnia 1 stycznia 1992 r. do dnia 31 grudnia 2001 r. przepis ten miał następujące brzmienie:

„Na podstawie niniejszej ustawy pobierane są następujące podatki:

1) Podatek od spadków na podstawie wartości całego majątku przeniesionego na podstawie prawa do dziedziczenia w następstwie śmierci osoby zamieszkałej w Niderlandach w chwili śmierci. […]

2) Podatek od przysporzenia na podstawie wartości majątku określonego w art. 5 ust. 2, uzyskanego tytułem darowizny lub spadku w następstwie śmierci osoby niezamieszkałej w Niderlandach w chwili dokonania tej darowizny lub w chwili śmierci;

3) Podatek od darowizn […]".

7 W brzmieniu mającym zastosowanie w okresie od dnia 8 grudnia 1995 r. do dnia 31 grudnia 2000 r., art. 5 ust. 2 SW 1956 stanowił:

„Podatek od przysporzenia pobiera się na podstawie wartości:

1) majątku krajowego określonego w art. 13 ustawy o podatku majątkowym [Wet op de vermogensbelasting] z dnia 16 grudnia 1964 r. [(Stb. 1964, nr 520, zwanej

dalej „WB 1964")], po odliczeniu wszelkich długów, o których mowa w tym artykule;

[…]".

8 W wersji mającej zastosowanie od dnia 1 stycznia 1992 r. do dnia 31 grudnia 2000 r. art. 13 ust. 1 tiret pierwsze WB 1964 definiował „majątek krajowy" jako obejmujący „nieruchomości położone w Niderlandach lub związane z nimi prawa" (o ile nie należą one do niderlandzkiego przedsiębiorstwa).

9 Artykuł 13 ust. 2 lit. b) WB 1964 dopuszcza wyłącznie odliczenie długów zabezpieczonych hipoteką na nieruchomości położonej w Niderlandach, o ile opłaty i odsetki przypadające od tych długów uwzględniane są przy określaniu dochodu krajowego brutto, zgodnie z art. 49 ustawy o podatku dochodowym (Wet op de inkomstenbelasting) z dnia 16 grudnia 1964 r. (Stb. 1964, nr 519).

10 Pomiędzy Królestwem Niderlandów a Republiką Włoską nie obowiązuje żadna dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od spadków.

11 Z uwag rządu niderlandzkiego wynika, że stawka podatku od spadków jest progresywna z dwóch względów. Po pierwsze, zależy od więzi istniejącej pomiędzy podatnikiem i spadkodawcą. Po drugie, różni się w zależności od wartości nabycia.

12 Z uwag tych wynika również, że od dnia 1 stycznia 1985 r. stawka proporcjonalna wynosząca 6%, mająca zastosowanie do podatku od przysporzenia, została uchylona i zastąpiona stawką progresywną podatku od spadków i darowizn. Podatek od przysporzenia stosuje się więc również według stawki podwójnie progresywnej ustalonej z uwzględnieniem więzi istniejącej pomiędzy podatnikiem i spadkodawcą oraz, począwszy od tej daty, w zależności od wartości nabycia.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

13 Małżonek D.M.M.A. Arens-Sikken zmarł w dniu 8 listopada 1998 r. W chwili śmierci od ponad dziesięciu lat nie zamieszkiwał już w Niderlandach, lecz we Włoszech.

14 Spadkodawca rozporządził swym majątkiem w drodze testamentu, spadek został podzielony w częściach równych pomiędzy skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym oraz czworo dzieci pochodzących z małżeństwa z nią.

15 Jednakże wskutek podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos w rozumieniu dawnego art. 1167 niderlandzkiego kodeksu cywilnego wszystkie aktywa i pasywa należące do spadku nabył żyjący współmałżonek, tj. D.M.M.A. Arens-Sikken.

16 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym i uwagami rządu niderlandzkiego w wyniku tego podziału skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym otrzymała aktywa i pasywa, których wartość przekraczała wartość jej udziału w spadku ustalonego na podstawie ustawy. Odniosła zatem korzyść z nadwyżki. Z kolei jej dzieci poniosły uszczerbek, ponieważ nie otrzymały żadnych dóbr składających się na spadek. Na podstawie podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos skarżąca

w postępowaniu przed sądem krajowym była zobowiązana do wypłaty na rzecz swoich dzieci równowartości ich odpowiednich udziałów w spadku w gotówce. Przejęła zatem dług związany z nadwyżką przysporzenia wobec każdego ze swoich dzieci, a one stały się właścicielami wierzytelności wobec skarżącej wynikających z niedoboru przysporzenia.

17 Spadek obejmował w szczególności udział spadkodawcy w nieruchomości położonej w Niderlandach, której wartość wynosiła 475 000 NLG.

18 Spadkobiercy spadkodawcy złożyli deklarację z tytułu podatku od przysporzenia, przyjmując za podstawę wartość nabytą przez każdego z nich wynoszącą 95 000 NLG, tj. jedną piątą wartości nieruchomości w wysokości 475 000 NLG.

19 Jednakże organy podatkowe uznały, że skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym nabyła cały udział w tej nieruchomości pochodzący ze spadku i wezwały ją do zapłaty kwoty podatku od przysporzenia obliczonego na podstawie wartości 475 000 NLG. Żadnego podatku od przysporzenia nie zażądano od dzieci D.M.M.A. Arens-Sikken.

20 W odpowiedzi na odwołanie skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym decyzja organów podatkowych została podtrzymana.

21 D.M.M.A. Arens-Sikken wniosła skargę na tę decyzję podtrzymującą wydaną przez rzeczone organy do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny 's-Hertogenbosch). W tej skardze podniosła ona, że nie powinna być zobowiązana do zapłaty podatku od przysporzenia obliczonego na podstawie wartości 475 000

NLG, lecz że należy zmniejszyć tę kwotę z powodu długów wynikających z nadwyżki przysporzenia.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch stwierdził, że w odniesieniu do skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym podatek od przysporzenia ma związek z nabyciem nieruchomości w drodze dziedziczenia na podstawie prawa spadkowego. Sąd ten orzekł, że w ramach podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, składnik majątku przyznany skarżącej stanowił udział spadkodawcy w tej nieruchomości.

23 Skarżąca wniosła kasację od wyroku Gerechtshof te 's-Hertogenbosch przed Hoge Raad der Nederlanden (niderlandzki sąd najwyższy). W postanowieniu odsyłającym ten ostatni uznał, że Gerechtshof te 's-Hertogenbosch słusznie orzekł, iż na potrzeby poboru podatku od przysporzenia uznano, że skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym nabyła przeznaczony jej udział w nieruchomości w całości na podstawie niderlandzkiego prawa spadkowego. Sąd ten stwierdził, że zgodnie z niderlandzkim systemem podatku od przysporzenia, w celu ustalenia podstawy opodatkowania zainteresowana nie może odliczyć długów wynikających z nadwyżki przysporzenia (nie można także odliczyć proporcjonalnej części wszystkich długów stanowiących część spadku). Natomiast, gdyby małżonek D.M.M.A. Arens-Sikken miał miejsce zamieszkania w Niderlandach w chwili śmierci, mogłaby ona uwzględnić długi wynikające z nadwyżki przysporzenia (podobnie jak wszystkie długi związane ze spadkiem) przy obliczeniu podstawy podatku od spadków, który był należny w tym przypadku.

24 W tych okolicznościach sąd krajowy ma wątpliwości, czy w ramach określenia podstawy podatku od przysporzenia brak możliwości odliczenia długów wynikających z nadwyżki przysporzenia stanowi bezprawne ograniczenie swobodnego przepływu kapitału. W tym względzie dąży on także do ustalenia, czy istnieje dostateczny związek pomiędzy długami wynikającymi z nadwyżki przysporzenia a daną nieruchomością, zgodnie z orzecznictwem Trybunału wynikającym z wyroków: z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. s. I-15013.

25 Uznając, że spór ten rodzi pytania dotyczące wykładni prawa wspólnotowego, Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 73b i 73d traktatu […] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie pobierało podatek od nabycia — następującego w drodze dziedziczenia — w odniesieniu do nieruchomości położonej w tym państwie członkowskim i należącej do spadku po osobie, która w chwili śmierci zamieszkiwała w innym państwie członkowskim, w oparciu o wartość nieruchomości, bez uwzględnienia długów wynikających z nadwyżki przysporzenia, które zostały przejęte przez beneficjenta na podstawie podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos?

2) Jeżeli na pytanie pierwsze udzielona zostanie odpowiedź twierdząca i jeżeli dodatkowo w drodze porównania należy określić, czy i jeżeli tak, to w jakim zakresie, muszą zostać uwzględnione długi wynikające z nadwyżki przysporzenia, jaka metoda porównawcza […] ma zastosowanie w przypadku takim jak ten w niniejszej sprawie dla określenia, czy podatek od spadków, który zostałby pobrany, gdyby spadkodawca zamieszkiwał w chwili śmierci w Niderlandach, byłby niższy aniżeli podatek od przysporzenia?

3) Czy dla oceny ewentualnego zobowiązania, wynikającego z traktatu [WE] dla państwa członkowskiego, na którego terytorium położona jest nieruchomość, do umożliwienia odliczenia, w całości bądź w części, długów wynikających z nadwyżki przysporzenia ma znaczenie, czy odliczenie to prowadzi — w związku z unikaniem podwójnego opodatkowania — do zaliczenia niższej kwoty w państwie członkowskim, które stwierdza swoją właściwość w przedmiocie podatku od spadków w związku z tym, że spadkodawca miał w tym państwie swoje miejsce zamieszkania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

26 W pytaniach tych sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy przepisy art. 73b w związku z art. 73d traktatu należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego takim jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dotyczącym obliczania podatku od spadków i podatku od przysporzenia należnych od nieruchomości położonej w tym państwie członkowskim, które przy obliczaniu tych podatków nie przewidują możliwości odliczenia długów wynikających z nadwyżki przysporzenia powstałych wskutek podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, gdy osoba, po której następuje otwarcie spadku, w chwili śmierci nie miała miejsca zamieszkania w państwie, w którym jest położona ta nieruchomość, lecz w innym państwie członkowskim, podczas gdy taka możliwość odliczenia jest przewidziana, w przypadku gdy dana osoba w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania w państwie, w którym znajduje się ta nieruchomość.

27 W przypadku twierdzącej odpowiedzi na to pytanie i w świetle ww. wyroków w sprawach Gerritse i Barbier, sąd ten dąży ponadto do ustalenia, jaka metoda porównawcza ma zastosowanie do sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym w celu ustalenia, czy kwota podatku od spadków, która zostałaby pobrana w przypadku, gdyby osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, w chwili śmierci zamieszkiwała w Niderlandach, była niższa od kwoty podatku od przysporzenia.

28 Artykuł 56 ust. 1 WE w sposób ogólny zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi (wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawach połączonych C-463/04 i C-464/04 Federconsumatori i in., Zb.Orz. s. I-10419, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Ponieważ traktat WE nie definiuje pojęcia „przepływy kapitału” w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE, Trybunał poprzednio uznał informacyjny charakter nomenklatury załączonej do dyrektywy 88/361, niezależnie od tego, że została ona przyjęta na podstawie art. 69 i 70 ust. 1 traktatu EWG (następnie art. 69 i 70 ust. 1 traktatu WE, uchylone przez traktat z Amsterdamu), mimo że zgodnie z wprowadzeniem do niej lista, którą zawiera, nie ma charakteru wyczerpującego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 Van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 39, z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 41, ww. wyrok w sprawie Federconsumatori i in., pkt 20, oraz wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, pkt 24).

30 W tym względzie Trybunał, przypominając w szczególności, że dziedziczenie, które polega na przeniesieniu na jedną lub kilka osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą lub innymi słowy na przeniesieniu na spadkobierców własności różnych dóbr, praw itp., z których składa się ten majątek, objęte jest rubryką XI załącznika I do dyrektywy 88/361 zatytułowaną „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, orzekł, iż dziedziczenie stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 WE, z wyjątkiem przypadków, w których występowanie jego istotnych elementów ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. ww. wyroki w sprawach: Barbier, pkt 58, Van Hilten-van der Heijden, pkt 42 oraz Jäger, pkt 25).

31 Sytuacja, w której osoba mająca w chwili śmierci miejsce zamieszkania we Włoszech pozostawia w spadku innym osobom, mającym miejsce zamieszkania we Włoszech lub ewentualnie w innych państwach członkowskich, nieruchomość położoną w Niderlandach, która stanowi podstawę obliczenia podatku od przysporzenia w Niderlandach, w żaden sposób nie stanowi sytuacji czysto wewnętrznej.

32 W konsekwencji dziedziczenie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

33 Wobec tego na wstępie należy zbadać, czy zgodnie z tym, co podnosi Komisja Wspólnot Europejskich, przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, stanowią ograniczenie w przepływie kapitału.

34 W tym względzie tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z przepisami niderlandzkimi, gdy osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż Królestwo Niderlandów, długi wynikające z nadwyżki przysporzenia na podstawie podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, takie jak przejęte przez D.M.M.A. Arens-Sikken w sprawie przed sądem krajowym, nie mogą być odliczone przy obliczaniu podatku od przysporzenia dotyczącego nieruchomości pozostawionej w spadku. W rezultacie podatek od przysporzenia, jaki skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym miała zapłacić z tytułu nabycia nieruchomości w drodze dziedziczenia, powinien być obliczony od wartości 475 000 NLG, tj. całej wartości tej nieruchomości.

35 Natomiast gdy ta sama osoba w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania w Niderlandach, obliczenie podatku od spadków należnego od nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia uwzględnia te długi. W sytuacji identycznej jak ta skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym, charakteryzującej się obecnością czterech innych spadkobierców i nieruchomości pozostawionej w spadku o wartości 475 000 NLG, podatek od spadków, jaki powinien zapłacić małżonek, który przejął długi wynikające z nadwyżki przysporzenia, byłby obliczany od kwoty 95 000 NLG, stanowiącej jedną piątą wartości tej nieruchomości.

36 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy krajowe, które określają wartość nieruchomości dla celów obliczenia wysokości podatku należnego w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia, są w stanie nie tylko zniechęcić do nabycia nieruchomości położonych w danym państwie członkowskim, lecz mogą również w efekcie zmniejszyć wartość spadku po osobie mieszkającej w państwie członkowskim innym niż państwo położenia tych nieruchomości (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach: Barbier, pkt 62, Jäger, pkt 30).

37 W odniesieniu do przypadku dziedziczenia orzecznictwo potwierdziło, że środki zakazane w art. 56 ust. 1 WE, stanowiące ograniczenia w przepływie kapitału, obejmują te, które powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie mającej miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż to, w którym znajdują się dane dobra, i to, które nakłada podatek od spadku, którego przedmiotem są te dobra (ww. wyroki w sprawach: van Hilten-van der Heijden, pkt 44, Jäger, pkt 31).

38 Wprawdzie w sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym, dla celów stosowania przepisów krajowych, opodatkowana wartość nieruchomości pozostawionej w spadku pozostaje taka sama, niezależnie od tego, czy dopuszczalne są odliczenia w celu uwzględnienia podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos. Nie zmienia to jednak faktu, jak też słusznie podniosła Komisja, że w odniesieniu do metody obliczania zastosowanej w celu określenia faktycznie należnego podatku, przepisy niderlandzkie wprowadzają rozróżnienie pomiędzy osobami, które w chwili śmierci miały miejsce zamieszkania w danym państwie członkowskim, a osobami, które w tej samej chwili nie miały tam miejsca zamieszkania.

39 Jak zatem wynika z pkt 34 i 35 niniejszego wyroku, gdyby rezydent pozostawił w spadku pięciu spadkobiercom nieruchomość położoną w Niderlandach i również przeprowadził podział spadku dokonany przez rodziców inter vivos, całkowite obciążenie podatkowe związane z tą nieruchomością byłoby podzielone między wszystkich spadkobierców, podczas gdy w następstwie śmierci osoby niebędącej rezydentem, takiej jak małżonek skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym, całkowite obciążenie podatkowe jest ponoszone przez jednego spadkobiercę. Jak też stwierdziła Komisja, w pierwszym przypadku istniałaby wielość spadkobierców i biorąc pod uwagę wartość danej nieruchomości, kwota uiszczana przez każdego z nich niekoniecznie przekroczyłaby próg lub progi wyższej stawki podatku. Natomiast zapłata dokonana od całej wartości nieruchomości i obciążająca jednego spadkobiercę, który przejął długi wynikające z nadwyżki przysporzenia w następstwie podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, mogłaby prowadzić, a nawet nieuchronnie prowadziłaby do stosowania wyższej stawki podatku.

40 Wynika z tego, że z racji progresywnego charakteru progów podatkowych przewidzianych przez przepisy niderlandzkie, który, jak podkreśliła Komisja na rozprawie, sam w sobie nie jest niewłaściwy, przepisy krajowe takie jak w postępowaniu przed

sądem krajowym mogłyby poddawać dziedziczenie po osobie niebędącej rezydentem wyższemu całkowitemu obciążeniu podatkowemu.

41 Wniosku tego nie może podważać argument rządu niderlandzkiego, według którego przepisy stosowane w Niderlandach nie zawierają żadnego ograniczenia, bowiem zróżnicowane traktowanie powołane przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym wynika z podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi. Okoliczność ta nie ma zatem znaczenia w świetle kryteriów wynikających z orzecznictwa przytoczonego w pkt 36 i 37 niniejszego wyroku. Ponadto zróżnicowane traktowanie przy uwzględnieniu długów wynikających z nadwyżki przysporzenia wynika tylko z zastosowania danych przepisów niderlandzkich (podobnie zob. też ww. wyrok w sprawie Jäger, pkt 34).

42 Jednakże rząd niderlandzki twierdzi, że długi wynikające z nadwyżki przysporzenia nie mogą być uważane za związane bezpośrednio z nieruchomością w rozumieniu ww. wyroków w sprawach Gerritse i Barbier. Długi te nie są długami stanowiącymi część spadku, lecz długami przejętymi przez żyjącego małżonka, powstałymi po śmierci danej osoby w wyniku pozostawionego przez nią testamentu. Długi te nie obciążają nieruchomości, a wierzyciele żyjącego małżonka, który przejął dług wynikający z nadwyżki przysporzenia, nie mogą dochodzić żadnego prawa rzeczowego do tej nieruchomości.

43 W tym względzie należy przypomnieć, że w sprawie Barbier, która stała się podstawą do wydania ww. wyroku, przedłożone pytanie dotyczyło obliczenia kwoty podatku wymagalnego w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia nieruchomości położonej w jednym państwie członkowskim i uwzględnienia, w celu oszacowania wartości tego dobra, bezwarunkowego zobowiązania, które ciążyło na posiadaczu prawa rzeczowego do przeniesienia go na osoby trzecie dysponujące własnością gospodarczą tego dobra. Dług ten był zatem bezpośrednio związany z nieruchomością stanowiącą przedmiot dziedziczenia.

44 Podobnie w ramach art. 49 WE i 50 WE Trybunał stwierdził, że przepisy krajowe, które w dziedzinie opodatkowania odmawiają osobom niebędącym rezydentami odliczenia kosztów uzyskania przychodu, które są bezpośrednio związane z działalnością przynoszącą przychód objęty podatkiem w danym państwie członkowskim, podczas gdy przyznają je rezydentom, zagrażają swym funkcjonowaniem głównie obywatelom z innych państw członkowskich i są sprzeczne z tymi artykułami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Gerritse, pkt 27 i 28).

45 Wprawdzie w sprawie przed sądem krajowym, jak zauważył sam sąd krajowy, długi wynikające z nadwyżki przysporzenia są związane z nieruchomością będącą przedmiotem sprawy, ponieważ wynikają one z okoliczności, że na podstawie podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos dobro to zostało nabyte w całości przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, jednak w celu stwierdzenia istnienia ograniczenia co do zasady zakazanego przez art. 56 ust. 1 WE nie jest konieczne badanie, czy istnieje bezpośredni związek pomiędzy długami wynikającymi z nadwyżki przysporzenia a nieruchomością stanowiącą przedmiot dziedziczenia. Zatem w przeciwieństwie do ww. wyroków niniejsza sprawa dotyczy skutków przepisów krajowych, zróżnicowanych dla spadkobierców, które w przypadku podziału podstawy opodatkowania w następstwie podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos ustanawiają rozróżnienie w zależności od tego, czy osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, w chwili śmierci była rezydentem danego państwa członkowskiego.

46 W niniejszej sprawie, jak też wynika z pkt 38–40 niniejszego wyroku, ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wynika z okoliczności, że przepisy krajowe takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, połączone ze stosowaniem progresywnej stawki opodatkowania, prowadzą do zróżnicowanego traktowania przy podziale obciążenia podatkowego pomiędzy różnych spadkobierców osoby, która w chwili śmierci była rezydentem i spadkobierców osoby, która w tej samej chwili nie była rezydentem danego państwa członkowskiego.

47 Na rozprawie rząd niderlandzki sam przyznał, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym nieuwzględnienie wierzytelności wynikających z niedoboru przysporzenia przysługujących innym spadkobiercom takiej osoby niebędącej rezydentem mogłoby skutkować wyższym obciążeniem podatkowym, skoro podatek od przysporzenia jest pobierany wyłącznie od żyjącego małżonka.

48 Należy zatem stwierdzić, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym ograniczenie wynikające z okoliczności, że żyjący małżonek jest zobowiązany do zapłaty podatku od przysporzenia od całej wartości nieruchomości, bez uwzględnienia długów wynikających z nadwyżki przysporzenia, jest jeszcze większe przez okoliczność, że jak wynika z pkt 12 niniejszego wyroku i uwag na piśmie przedstawionych Trybunałowi przez Komisję, podatek od przysporzenia jest obliczany nie tylko w zależności od wartości nabycia, lecz także z uwzględnieniem więzi łączącej podatnika i spadkodawcę. Według Komisji zwolnienie, które ma zastosowanie do żyjących małżonków, jest zwykle znaczne, w przeciwieństwie do tego, które dotyczy dzieci.

49 Należy następnie zbadać, czy tak stwierdzone ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione na gruncie postanowień traktatu.

50 W tym miejscu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE „art. 56 nie narusza prawa państw członkowskich do […] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału".

51 Ten przepis art. 58 WE, jako stanowiący odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem wykładni zawężającej. Dlatego też przepisu tego nie można 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 (zob. ww. wyrok w sprawie Jäger, pkt 40).

52 W istocie odstępstwo przewidziane w art. 58 ust. 1 lit. a) WE samo jest bowiem ograniczone przez art. 58 ust. 3 WE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w ust. 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 56"

(zob. wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 44, z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 28 oraz ww. wyrok w sprawie Jäger, pkt 41). Poza tym, aby odmienne traktowanie w dziedzinie podatków od spadków i od przysporzenia należnych od nieruchomości położonej na terytorium Królestwa Niderlandów pomiędzy osobą, która w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim, a osobą, która w tej samej chwili miała miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, mogło być uzasadnione, nie może ono wykraczać poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia realizacji celu omawianego uregulowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 29).

53 Należy więc odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej w ust. 3 tego artykułu. Z orzecznictwa wynika bowiem, że krajowa regulacja podatkowa, taka jak rozważana w postępowaniu przed sądem krajowym, która dla celów obliczenia podatku od spadków wprowadza rozróżnienie między możliwością odliczenia długów wynikających z nadwyżki przysporzenia w zależności od tego, czy osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim czy w innym państwie członkowskim, 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 (zob. ww. wyroki w sprawach: Verkooijen, pkt 43, Manninen, pkt 29, Jäger, pkt 43).

54 W tym zakresie należy stwierdzić, że wbrew temu, co utrzymuje rząd niderlandzki, to odmienne traktowanie nie może być oparte na uzasadnieniu, że odnosi się ono do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

55 W istocie sytuacja spadkobierców spadkodawcy w sprawie przed sądem krajowym jest porównywalna z sytuacją jakiegokolwiek innego spadkobiercy, którego spadek obejmuje nieruchomość położoną w Niderlandach i pozostawioną w spadku przez osobę mającą miejsce zamieszkania w tym samym państwie w chwili jej śmierci.

56 Przepisy niderlandzkie w zasadzie uznają spadkobierców zarówno rezydentów, jak i osób niebędących rezydentami w chwili śmierci za podatników dla celów poboru podatku od spadków i/lub podatku od przysporzenia od nieruchomości położonych w Niderlandach. Tylko przy odliczeniu długów wynikających z nadwyżki przysporzenia będących następstwem podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, ma miejsce odmienne traktowanie pomiędzy dziedziczeniem rezydentów i osób niebędących rezydentami.

57 Jeżeli przepisy krajowe dla celów opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia i położonej w danym państwie członkowskim stawiają na tej samej płaszczyźnie spadkobierców osoby mającej w chwili śmierci status rezydenta i osoby niemającej w tej samej chwili takiego statusu, nie mogą one stosować odmiennego traktowania tych spadkobierców w ramach tego samego podatku w zakresie możliwości odliczenia obciążeń spoczywających na tej nieruchomości, nie tworząc dyskryminacji. Stosując identyczne traktowanie, z wyjątkiem odliczenia długów, dziedziczenia tych dwóch kategorii osób dla celów podatku od spadków, ustawodawca krajowy w istocie przyznał, że w świetle charakteru i warunków tego opodatkowania pomiędzy tymi ostatnimi nie istnieje żadna różnica w obiektywnej sytuacji, która mogłaby uzasadniać odmienne traktowanie (zob. analogicznie w odniesieniu do prawa do przedsiębiorczości wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 20; z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 35, w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału i podatku od spadków wyrok z tego samego dnia w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 63).

58 Wreszcie w odniesieniu do kwestii, czy ograniczenie w przepływie kapitału wynikające z przepisów krajowych takich jak rozważane przed sądem krajowym, może być obiektywnie uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego należy stwierdzić, że z zastrzeżeniem argumentów przedstawionych w ramach trzeciego pytania prejudycjalnego rząd niderlandzki nie przedstawił żadnego uzasadnienia tego rodzaju.

59 W odniesieniu do pytania drugiego należy stwierdzić, że ograniczenie swobodnego przepływu kapitału polega na tym, iż nieuwzględnienie długów wynikających z nadwyżki przysporzenia przy obliczeniu podatku od przysporzenia, w połączeniu

z progresywnym charakterem progów podatkowych przewidzianym przez przepisy krajowe mogłoby prowadzić do całkowitego obciążenia podatkowego wyższego niż to mające zastosowanie przy obliczeniu podatku od spadków. Ponadto sąd krajowy formułuje to pytanie, odwołując się do ww. wyroków w sprawach Gerritse i Barbier, które, jak wynika z pkt 45 niniejszego wyroku, nie są istotne w niniejszej sprawie. W tych okolicznościach nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

60 W świetle powyższego na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 73b i 73d traktatu należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym takim jak w postępowaniu przed sądem krajowym, dotyczącym obliczenia podatku od spadków i podatku od przysporzenia należnych od nieruchomości położonej w państwie członkowskim, które przy obliczeniu tych podatków nie przewidują możliwości odliczenia długów wynikających z nadwyżki przysporzenia powstałych wskutek podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, gdy osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, w chwili śmierci nie miała miejsca zamieszkania w tym państwie, lecz w innym państwie członkowskim, podczas gdy odliczenie takie jest przewidziane, gdy taka osoba w tej samej chwili miała miejsce zamieszkania w państwie, w którym jest położona nieruchomość stanowiąca przedmiot dziedziczenia, jeżeli takie przepisy przewidują progresywną stawkę podatku i gdyby nieuwzględnienie tych długów połączone z taką stawką progresywną mogło skutkować wyższym obciążeniem podatkowym dla spadkobierców, którzy nie mogą powołać się na taką możliwość odliczenia.

W przedmiocie pytania trzeciego

61 W pytaniu tym sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy odpowiedź na pytanie pierwsze może się okazać inna, gdyby państwo członkowskie, w którym w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, na podstawie przepisów o unikaniu podwójnego opodatkowania mających zastosowanie na jego terytorium przyznało ulgę podatkową z tytułu podatku od spadków należnego w innym państwie członkowskim od dóbr położonych na terytorium tego innego państwa.

62 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że eliminacja podwójnego opodatkowania jest jednym z celów Wspólnoty, którego realizacja leży zgodnie z art. 293 tiret drugie WE w gestii państw członkowskich. W związku z brakiem wspólnotowych przepisów ujednolicających lub harmonizujących, które mają na celu eliminację podwójnego opodatkowania, państwa członkowskie zachowują kompetencję określenia kryteriów opodatkowania dochodu i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze umownej. W tym kontekście, w ramach umów dwustronnych państwa członkowskie mają swobodę ustalania reguł kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (zob. wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 24 i 30; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 57, z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I-923, pkt 49, ww. wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 43).

63 W odniesieniu do już rozdzielonych kompetencji podatkowych państwa członkowskie nie mogą jednak uwolnić się od przestrzegania reguł wspólnotowych (ww. wyroki w sprawach: Saint-Gobain ZN, pkt 58; Bouanich, pkt 50, oraz Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 44).

64 Jednakże nawet przyjmując, że taka umowa dwustronna pomiędzy państwem członkowskim, w którym w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, a państwem, w którym jest położona nieruchomość, w tym ostatnim państwie będąca przedmiotem dziedziczenia, mogłaby zneutralizować skutki ograniczenia swobodnego przepływu kapitału stwierdzonego w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze, należy stwierdzić, że pomiędzy Królestwem Niderlandów a Republiką Włoską nie obowiązuje umowa dwustronna w dziedzinie unikania podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków.

65 W tych okolicznościach wystarczy stwierdzić, że państwo członkowskie, w którym jest położona nieruchomość, w celu uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału wynikającego z jego przepisów, nie może powoływać się na istnienie możliwości, niezależnej od jego woli, przyznania ulgi podatkowej przez inne państwo członkowskie, takie jak państwo członkowskie, w którym osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, miała miejsce zamieszkania w chwili śmierci, która mogłaby w całości lub w części wyrównać uszczerbek poniesiony przez spadkobierców tej

osoby z powodu nieuwzględnienia przez państwo członkowskie, w którym jest położona omawiana nieruchomość, przy obliczaniu podatku od przysporzenia, długów wynikających z nadwyżki przysporzenia powstałych wskutek podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Eckelkamp i in., pkt 68).

66 Zatem państwo członkowskie nie może powoływać się na istnienie korzyści przyznanej jednostronnie przez inne państwo członkowskie, w niniejszej sprawie państwo członkowskie, w którym dana osoba miała miejsce zamieszkania w chwili śmierci, w celu uniknięcia zobowiązań, które na nim ciążą na mocy traktatu, w szczególności na mocy jego postanowień dotyczących swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 78).

67 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma wpływu okoliczność, że przepisy państwa członkowskiego, w którym w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, jednostronnie przewidują możliwość przyznania ulgi podatkowej z tytułu podatku od spadków należnego w innym państwie członkowskim od nieruchomości położonych w tym innym państwie.

W przedmiocie kosztów

68 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuły 73b i 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym takim jak w postępowaniu przed sądem krajowym, dotyczącym obliczenia podatku od spadków i podatku od przysporzenia należnych od nieruchomości położonej w państwie członkowskim, które przy obliczeniu tych podatków nie przewidują możliwości odliczenia długów wynikających z nadwyżki przysporzenia powstałych wskutek podziału spadku dokonanego przez rodziców inter vivos, gdy osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, w chwili śmierci nie miała miejsca zamieszkania w tym państwie, lecz w innym państwie członkowskim, podczas gdy odliczenie takie jest przewidziane, gdy taka osoba w tej samej chwili miała miejsce zamieszkania w państwie, w którym jest położona nieruchomość stanowiąca przedmiot dziedziczenia, jeżeli takie przepisy przewidują progresywną stawkę podatku i gdyby nieuwzględnienie tych długów połączone z taką stawką progresywną mogło skutkować wyższym obciążeniem podatkowym dla spadkobierców, którzy nie mogą powołać się na taką możliwość odliczenia.**

2) **Na odpowiedź udzieloną w pierwszym punkcie sentencji nie ma wpływu okoliczność, że przepisy państwa członkowskiego, w którym w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, jednostronnie przewidują możliwość przyznania ulgi podatkowej z tytułu podatku od spadków należnego w innym państwie członkowskim od nieruchomości położonych w tym innym państwie.**

Podpisy