

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 30 czerwca 2005 r.<sup>1</sup>

1. Celem niniejszego postępowania w trybie prejudycjalnym jest umożliwienie sądowi krajowemu dokonania oceny zgodności z zasadami traktatu WE dotyczącymi swobody przepływu kapitału przepisu prawa spadkowego Królestwa Niderlandów, który przewiduje, że obywatela niderlandzkiego, który przeniósł miejsce zamieszkania poza to państwo członkowskie, poczytuje się do celów opodatkowania spadku po nim za zamieszkałego tam nadal, jeśli jego zgon następuje mniej niż dziesięć lat po opuszczeniu Niderlandów.

2. U podstaw tego postępowania leży spór między spadkobiercami E.A. van Hilten-van der Heijden<sup>2</sup> a niderlandzkim organem administracji podatkowej w przedmiocie podatku od spadku po zmarłej, którego zapłaty zażądał od nich ten organ.

3. E.A. van Hilten, która była obywatelką niderlandzką i mieszkała w Niderlandach do 1988 r., przeniósła swoje miejsce zamieszkania najpierw do Belgii, a potem w roku 1991

do Szwajcarii, gdzie była od tego czasu uważana za rezydenta do celów podatkowych.

4. E.A. van Hilten zmarła w dniu 22 listopada 1997 r., to znaczy mniej niż dziesięć lat po opuszczeniu Niderlandów. Zgodnie z fikcją domicylu przewidzianą w niderlandzkim prawie spadkowym była ona uważana za zamieszkałą w Niderlandach w chwili jej śmierci i jej czterej spadkobiercy zostali opodatkowani przez organ podatkowy podatkiem od całego spadku, który otrzymali na podstawie prawa spadkowego tego państwa członkowskiego.

5. Spadkobiercy ci złożyli skargę na decyzję organu podatkowego oddalającą ich odwołanie do *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (Niderlandy). Sąd ten ocenia, że fikcja domicylu przewidziana w prawie niderlandzkim stanowi przeszkodę dla swobodnego przepływu kapitału. Przedstawia on Trybunałowi dwa pytania prejudycjalne w celu dokonania oceny, czy owe przepisy krajowe mogą być uzasadnione artykułami traktatu, które zezwalają państwom członkowskim

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Przywoływana dalej jako „E.A. van Hilten”.

utrzymanie lub przyjęcie pewnych przepisów mogących ograniczać korzystanie z tej swobody.

lub zamieszkałymi w państwach członkowskich, z zastrzeżeniem treści innych jej przepisów.

## I — Ramy prawne

### A — Prawo wspólnotowe

6. Swoboda przepływu kapitału była stopniowo uznawana przez prawo wspólnotowe. Artykuł 67 ust. 1 traktatu EWG<sup>3</sup>, w odróżnieniu od postanowień dotyczących swobodnego przepływu towarów, osób i usług, nakłada na państwa członkowskie obowiązek uwolnienia przepływów kapitału jedynie „w zakresie niezbędnym do sprawnego funkcjonowania wspólnego rynku”.

7. To dyrektywa Rady 88/361/EWG<sup>4</sup> ustanowiła zasadę swobodnego przepływu kapitału wewnątrz Wspólnoty Europejskiej, przewidując w art. 1 zniesienie ograniczeń w zakresie przepływów kapitału, dokonywanych między podmiotami mającymi siedzibę

8. Celem ułatwienia wdrożenia tej swobody przepływu dyrektywa 88/361 zawierała w załączniku I nomenklaturę przepływów kapitału o charakterze niewyczerpującym. Nomenklatura ta zawierała trzynaście kategorii, wśród których znajdowała się rubryka XI, zatytułowana „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, która obejmowała różne czynności, takie jak darowizny, posagi, a także w punkcie D — spadki i zapisy. Rubryka XIII, zatytułowana „Inne przepływy kapitału”, obejmowała z kolei w pkt A podatki od spadków.

9. Traktat o Unii Europejskiej zastąpił z dniem 1 stycznia 1994 r. artykuły traktatu WE dotyczące swobodnego przepływu kapitału, w szczególności przez art. 73b–73d traktatu<sup>5</sup>, które to przepisy znajdują zastosowanie *rationae temporis* w niniejszej sprawie.

10. Artykuł 73b traktatu potwierdza zasadę swobody przepływu kapitału ustanowioną dyrektywą 88/361 i rozszerza jej zakres na państwa trzecie, wykraczając w ten sposób

3 — Następnie art. 67 ust. 1 traktatu WE, uchylony traktatem z Amsterdamu.

4 — Dyrektywa z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, str. 5).

5 — Obecnie odpowiednio art. 56 WE–58 WE.

poza zakres zastosowania pozostałych swobód przepływu. Artykuł ten stanowi w ust. 1:

„W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”.

11. Traktat wprowadza jednak odstępstwa od tej zasady w art. 73c i 73d traktatu, których wykładni dotyczą w istocie pytania prejudycjalne przedstawione przez sąd krajowy.

12. Artykuł 73c traktatu zezwala państwu członkowskim na utrzymanie ograniczeń niektórych przepływów kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Stanowi on w ust. 1:

„Artykuł 73b nie narusza ograniczeń istniejących 31 grudnia 1993 roku w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa wspólnotowego w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe”.

13. Z kolei art. 73d traktatu zezwala państwu członkowskim na stosowanie lub wprowadzenie określonych ograniczeń na wszystkie przepływy kapitału, zarówno między państwami członkowskimi, jak i między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Stanowi on:

„1. Artykuł 73b nie narusza prawa państw członkowskich do:

- a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału,
- b) podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej i w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami finansowymi lub ustanowienia procedur deklarowania przyprywu kapitału do celów informacji administracyjnej bądź statystycznej, lub podejmowania środków uzasadnionych powodami związanymi z porządkiem publicznym lub bezpieczeństwem publicznym.

2. Niniejszy rozdział nie przesądza o możliwości stosowania ograniczeń w dziedzinie prawa przedsiębiorczości zgodnych z niniejszym traktatem.

3. Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 73b”.

14. Zakres odstępstwa przewidzianego w art. 73d traktatu jest przedmiotem deklaracji przedstawicieli rządów państw członkowskich<sup>6</sup>, sformułowanej w następujący sposób:

„Konferencja potwierdza, że prawo państwa członkowskiego do stosowania odpowiednich przepisów jego prawa podatkowego, określone w artykule 73d ustęp 1 litera a) niniejszego traktatu, będzie dotyczyć wyłącznie odpowiednich przepisów, które będą istniały na koniec 1993 roku. Jednakże niniejsza deklaracja stosuje się wyłącznie do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i płatnościami wykonanymi pomiędzy państwami członkowskimi”.

6 — Traktat o Unii Europejskiej — Deklaracja w sprawie artykułu 73d Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, załączona do Aktu końcowego Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.U. 1992, C 191, str. 99).

15. Jako że *Gerechthof te 's-Hertogenbosh* wskazał w pytaniach prejudycjalnych art. 57 ust. 1 WE i 58 ust. 3 WE i skoro ta nowa numeracja artykułów ma zastosowanie dopiero od dnia 1 maja 1999 r., to jest daty wejścia w życie traktatu z Amsterdamu, potraktuję je tak, jakby odnosiły się do identycznych postanowień art. 73c ust. 1 i 73d ust. 3 traktatu.

#### B — Prawo krajowe

16. Odpowiednie przepisy znajdujące zastosowanie w niniejszej sprawie zawarte są w ustawie z 1956 r. o spadkach (*Successiewet 1956*)<sup>7</sup>. Zgodnie z art. 1 SW podatki pobierane z tytułu spadków są obliczane na podstawie wartości całego majątku przeniesionego na podstawie niderlandzkiego prawa spadkowego w następstwie śmierci osoby zamieszkałej w Niderlandach w chwili śmierci.

17. Artykuł 3 ust. 1 SW stanowi:

„Obywatela niderlandzkiego, który zamieszkiwał w Królestwie i który zmarł lub dokonał darowizny w ciągu dziesięciu lat po tym, jak

7 — *Stbl.* 1956, str. 362, zwanej dalej „SW”.

opuścił ten kraj, uznaje się za zamieszkującego w Królestwie w chwili śmierci lub w chwili dokonania darowizny”.

18. Ponadto jak wynika wyraźnie z informacji dostarczonych przez sąd krajowy i jak to dokładnie wskazują rząd niderlandzki oraz Komisja Wspólnot Europejskich, po pierwsze, Królestwo Niderlandów zawarło z licznymi państwami konwencje dwustronne o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie spadków, a w szczególności konwencję z 1951 r. z Konfederacją Szwajcarską<sup>8</sup>. Konwencja ta przewiduje w załączonym do niej protokole deklarację, zgodnie z którą „państwo, którego obywatelem był spadkodawca w chwili śmierci, może nałożyć podatek od spadków tak, jakby spadkodawca w tym czasie posiadał miejsce zamieszkania w tym państwie, o ile spadkodawca rzeczywiście posiadał miejsce zamieszkania w tym państwie w ciągu dziesięciu lat poprzedzających jego śmierć oraz był jego obywatelem w chwili, gdy zaprzestał w nim zamieszkiwać; w takim przypadku część podatku, której państwo to nie nałożyłoby, gdyby spadkodawca nie był jego obywatelem w chwili, gdy zaprzestał w nim zamieszkiwać lub w chwili jego śmierci, powinna być zmniejszona o podatek należny w innym państwie ze względu na miejsce zamieszkania”.

19. Po drugie, jeśli by rozpatrywana sytuacja nie podlegała konwencji dwustronnej, zastosowanie znajdą przepisy rozporządzenia z 1989 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989). Zgodnie z art. 13 tego rozporządzenia podatek od spadku należny w Królestwie Niderlandów jest zmniejszany o zagraniczne podatki od spadków. Wynika stąd, że podatek niderlandzki jest zmniejszany do zera, jeśli zagraniczne podatki od spadków są wyższe od niego. W przeciwnym przypadku część należna w Królestwie Niderlandów ogranicza się do różnicy między podatkiem od spadku należnym w tym państwie członkowskim a tymi, które zostały zapłacone przez spadkobierców za granicą.

## II — Pytania prejudycjalne

20. Sąd krajowy podziela stanowisko, zgodnie z którym — tak jak to wynika z odniesienia do „Spadków i zapisów” w rubryce XI nomenklatury znajdującej się w załączniku I do dyrektywy 88/361 — w przypadku będącym przedmiotem sprawy przed sądem krajowym ma miejsce przepływ kapitału między państwem trzecim a państwem członkowskim.

21. Wskazuje jednak na wątpliwości w kwestii, czy uregulowanie takie jak art. 3 SW może być objęte wyjątkiem przewidzianym w 73c ust. 1 traktatu, mając

8 — Konwencja pomiędzy Konfederacją Szwajcarską i Królestwem Niderlandów dotycząca unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od spadków, podpisana w Hadze w dniu 12 listopada 1951 r. i protokół do niej (Trb. 1951, 149, i 1952, 34).

na względzie, że ten ostatni przepis nie odnosi się do spadków. Przypomina on, że zgodnie z wyrokiem z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie *Sanz de Lera i in.*<sup>9</sup> państwa członkowskie nie mogą rozszerzać jego zakresu zastosowania.

22. Podnosi następnie, że art. 3 SW może być objęty zakresem art. 73d ust. 1 traktatu, lecz zgodnie z ust. 3 tego ostatniego postanowienia nie można nim uzasadnić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału.

23. Sąd krajowy podnosi w tym zakresie, że w orzeczeniu wydanym w dniu 12 grudnia 2002 r. orzekł, że fikcja domicylu przewidziana w art. 3 SW narusza swobodny przepływ kapitału lub czyni go mniej atrakcyjnym. Fikcja ta narusza jego zdaniem „wyjście”, ponieważ w przypadku przeniesienia „masy” do innego państwa członkowskiego, fikcja ta wprowadza mniej korzystne traktowanie w sytuacji przeniesienia majątku na spadkobierców w okresie dziesięciu lat po emigracji. W ten sposób Królestwo Niderlandów pobiera podatek w okresie dziesięciu lat następujących po emigracji obywateli niderlandzkich, jeśli podatki od spadku lub darowizny są niższe za granicą, chociaż nie przyznaje żadnego zwrotu lub zaliczenia nadwyżki podatków od spadku pobranych

za granicą. Artykuł 3 SW stanowi w ten sposób ukrytą przeszkodę dla transgranicznego spadkobrania i jest sprzeczny z prawem wspólnotowym.

24. Sąd krajowy wskazuje, że orzekł również w tym orzeczeniu, że art. 3 SW stanowi także arbitralną dyskryminację przez to, że wprowadza rozróżnienie między obywatelami niderlandzkimi a obywatelami innych państw członkowskich. Ci pierwsi mogą bowiem uniknąć stosowania tego przepisu jedynie poprzez zrzeczenie się obywatelstwa. Ponadto przepis ten nie może być uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego, ponieważ jedynym jego *ratio legis* jest zapobieganie przez Królestwo Niderlandów utraty podatku od spadku z powodu wyjazdu jego obywateli.

25. Sąd krajowy podaje, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zakazane są przepisy, które mogą obciążać osobę opuszczającą swoje państwo członkowskie większym ciężarem od tego, który obciąża osoby w nim pozostające. Istnienie takiego zakazu ustanawiania poprzez podatki przeszkód dla wyjścia zostało uznane w zakresie każdej ze swobód przepływu, a w odniesieniu do swobody przepływu kapitału nastąpiło to w wyroku z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie *Verkooijen*<sup>10</sup>.

9 — C-163/94, C-165/94 i C-250/94, Rec. str. I-4821, pkt 44.

10 — C-35/98, Rec. str. I-4071.

26. Sąd ten ma ponadto wątpliwości, jakie konsekwencje należy wiązać z okolicznością, że zmarła była obywatelką Unii Europejskiej, oraz z tym, że traktat zakazuje wszelkiej dyskryminacji opartej na obywatelstwie. W niniejszym przypadku ma miejsce taka dyskryminacja, ponieważ spadek po obywatelu niderlandzkim jest zawsze opodatkowany w większym stopniu niż po obywatelu innego państwa członkowskiego.

27. Wreszcie sąd krajowy zadaje sobie pytanie, czy deklaracja dotycząca art. 73d traktatu, a w szczególności zdanie, zgodnie z którym deklaracja ta stosuje się wyłącznie do przepływu kapitału i płatności wykonanych pomiędzy państwami członkowskimi, oznacza, iż art. 73d ust. 1 traktatu w żadnym razie nie obejmuje ustawodawstwa znajdującego zastosowanie do przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi, czy też że postanowienie to obejmuje zawsze ustawodawstwo znajdujące zastosowanie do przepływu kapitału, bez ograniczenia do tego ustawodawstwa, które istniało na koniec 1993 r.

28. Wobec tych rozważań *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* postanowił przedstawić następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 3 ust. 1 SW stanowi dozwolone ograniczenie w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE?

2) Czy art. 3 ust. 1 SW, również z uwzględnieniem Deklaracji w sprawie art. 73d Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską przyjętej przy okazji Aktu końcowego konferencji międzyrządowych w sprawie Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r., stanowi zakazany środek arbitralnej dyskryminacji lub ukryte ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 58 ust. 3 WE (dawnego art. 73d), jeżeli jest stosowany do przepływu kapitału pomiędzy państwem członkowskim i państwem trzecim?”.

### III — Analiza

*A — Co do przedmiotu odesłania prejudycjalnego*

29. Należy zważyć, że *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* nie przedkłada Trybunałowi żadnego pytania dotyczącego wykładni art. 73b traktatu, które umożliwiłoby ocenę, czy sporne uregulowanie stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu tego postanowienia, czy też nie. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, uważa on, że ta kwestia jest bezsporna, jako że wydał orzeczenie tej treści w dniu 12 grudnia 2002 r.<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> — W uwagach na piśmie rząd niderlandzki wskazuje, że *Staatssecretaris van Financiën* zaskarżył to orzeczenie do *Hoge Raad der Nederlanden* oraz że wniósł do tego sądu o skorzystanie w razie potrzeby z procedury prejudycjalnej (pkt 33 uwag na piśmie).

30. O ile zgodnie z utrwalonym orzecznictwem to sąd krajowy powinien ocenić w świetle poszczególnych okoliczności sprawy, którą ma rozpoznać, zarówno niezbędnosc pytania prejudycjalnego, jak i znaczenie dla sprawy przedstawionych Trybunałowi pytań prejudycjalnych, o tyle jednak zadaniem Trybunału jest dokonanie interpretacji wszystkich przepisów prawa wspólnotowego, które wydają mu się niezbędne dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym<sup>12</sup>.

31. W niniejszym przypadku badanie pytań przedstawionych przez sąd krajowy dotyczących kwestii, czy sporny przepis krajowy może być uzasadniony w świetle postanowień zawartych w art. 73c ust. 1 i 73d traktatu, wymaga uprzedniego stwierdzenia, czy stanowi on ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 73b ust. 1 traktatu<sup>13</sup>. Rozpocznę zatem analizę od zbadania tej kwestii.

B — *Co do stosowania art. 73b ust. 1 traktatu*

32. W niniejszej sprawie sąd krajowy rozważa przepis niderlandzkiego prawa po-

datkowego, zgodnie z którym obywatel tego państwa członkowskiego, który przenosi za granicę miejsce zamieszkania, które miał w tym państwie członkowskim, w celu osiedlenia się w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim i który umiera w mniej niż dziesięć lat po tym, jak przeniósł swoje miejsce zamieszkania, jest w zakresie opodatkowania spadku uważany za nadal zamieszkałego w Niderlandach.

33. Z postanowienia odsyłającego wynika również, że podatek od spadku należny na podstawie niderlandzkich przepisów jest obliczany na podstawie wartości całego mienia, które otrzymali spadkobiercy, to znaczy nieruchomości, niezależnie od ich sytuacji, jak też ruchomości, wkładów finansowych i rachunków bankowych<sup>14</sup>. Wreszcie wydaje się ustalone, w świetle wszystkich informacji z akt sprawy, że zarówno na podstawie umów dwustronnych, takich jak umowa zawarta przez Królestwo Niderlandów z Konfederacją Szwajcarską, jak i przepisów tego państwa członkowskiego dotyczących unikania podwójnego opodatkowania, że podatki od spadków zapłacone przez spadkobierców za granicą podlegają odliczeniu od podatku należnego w Niderlandach.

34. Jak wskazuje rząd niderlandzki i Komisja w uwagach na piśmie<sup>15</sup>, stosowanie fikcji

12 — Wyroki z dnia 18 marca 1993 r. w sprawie C-280/91 Viessmann, Rec. str. I-971, pkt 17, oraz z dnia 8 lutego 2001 r. w sprawie C-350/99 Lange, Rec. str. I-1061, pkt 20–25.

13 — Zobacz w odniesieniu do podobnych przypadków zastosowania wyrok z dnia 6 maja 2003 r. w sprawie C-104/01 Libertel, Rec. str. I-3793, pkt 22, oraz z dnia 1 marca 2005 r. w sprawie C-281/02 Owusu, Zb.Orz. str. I-1383, pkt 23.

14 — Spadek w niniejszym przypadku składa się z nieruchomości położonych w Niderlandach, Belgii i Szwajcarii, papierów wartościowych notowanych w państwach członkowskich i państwach trzecich oraz środków na rachunkach bankowych prowadzonych w placówkach w Niderlandach i Belgii.

15 — Uwagi na piśmie rządu niderlandzkiego, pkt 29, uwagi na piśmie Komisji, pkt 21.



domicyłu zawartej w art. 3 SW w związku z tymi przepisami skutkuje tym, że spadek po obywatelu niderlandzkim, który przeniósł swoje miejsce zamieszkania do innego państwa, nie jest opodatkowany w większym stopniu w Niderlandach, niż w przypadku, gdyby nadal zamieszkiwał w tym państwie członkowskim.

35. Przepis ten skutkuje jednak tym, że pozbawia obywateli niderlandzkich, w okresie dziesięciu lat po przeniesieniu przez nich miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego, możliwości całkowitego opodatkowania ich spadku, ewentualnie bardziej korzystnego, z zastosowaniem ustawodawstwa obowiązującego w tym nowym państwie zamieszkania i w państwach, które opodatkowują mienie położone na ich terytorium. Zatem w niniejszej sprawie konsekwencją spornego uregulowania jest żądanie przez niderlandzki organ podatkowy od czterech spadkobierców po zmarłej kwoty 79 624 NLG, po odliczeniu podatku od spadku, który zobowiązani są oni zapłacić w Szwajcarii.

36. Opodatkowanie spadków można zaliczyć do opodatkowania bezpośredniego, które pozostaje w kompetencjach państw członkowskich. Jest to w istocie podatek, który jest w sposób generalny pobierany od podatnika, z uwzględnieniem jego sytuacji osobistej w aspekcie jego pokrewieństwa ze zmarłym. W każdym wypadku nawet gdyby należało

postrzegać podatek ten jako podatek pośredni w rozumieniu art. 99 traktatu WE<sup>16</sup>, to należy wskazać, że nie jest on przedmiotem harmonizacji na podstawie tego przepisu. Do państw członkowskich należy więc ustalanie przesłanek oraz stawek tego opodatkowania oraz wydawanie niezbędnych przepisów, w razie potrzeby poprzez negocjacje pomiędzy nimi, w celu unikania podwójnego opodatkowania ich obywateli. Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie powinny wykonywać swoją kompetencję w dziedzinie opodatkowania bezpośredniego, w tym przy zawieraniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, z poszanowaniem prawa wspólnotowego, a w szczególności swobód przepływu, które przyczyniają się do realizacji wspólnego rynku<sup>17</sup>.

37. W niniejszej sprawie wiadomo, że zmarła zamieszkiwała w Szwajcarii. Ponadto wiadomo, że zmarła w dniu 22 listopada 1997 r., to znaczy przed datą zawarcia i tym bardziej wejścia w życie Umowy między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony a Konfederacją

16 — Obecnie art. 93 WE.

17 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 21, oraz ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 32, i cytowane w nim orzecznictwo. Zobacz w odniesieniu do obowiązku przestrzegania przez państwa członkowskie prawa wspólnotowego przy zawieraniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. str. I-11819, pkt 94.

Szwajcarską z drugiej strony w sprawie swobodnego przepływu osób<sup>18</sup>.

38. W konsekwencji nawet gdyby założyć, że umowa ta przyznaje obywatelom państw sygnatariuszy prawa, na które mogą się oni powoływać przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że nie ma ona zastosowanie do niniejszego przypadku, co oznacza, że jedyną swobodą przepływu, na którą spadkobiercy E.A. van Hilten mają się prawo powołać, jako na tę, która obejmuje stosunki między państwami członkowskimi a państwami trzecimi, jest swoboda przepływu kapitału<sup>19</sup>.

39. Zatem całkowicie zgodne z logiką było to, że *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* wskazuje w odesłaniu prejudycjalnym jedynie postanowienia traktatu dotyczące tej swobody.

40. Chodzi zatem o kwestię, czy uregulowanie takie stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 73b ust. 1 traktatu. Innymi słowy muszę stwierdzić, czy art. 73b ust. 1 traktatu należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego,

zgodnie z którymi spadek po obywatelu tego państwa członkowskiego, który przeniósł za granicę miejsce zamieszkania i który w chwili swojej śmierci zamieszkiwał tam od mniej niż dziesięciu lat, jest opodatkowany tak, jakby nadal posiadał miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim.

41. Podobnie jak rząd niderlandzki i niemiecki oraz Komisja, uważam, że art. 73b ust. 1 traktatu nie sprzeciwia się takiemu uregulowaniu.

42. Celem uzasadnienia mojego stanowiska rozpocznę od wyjaśnienia istoty przepływu kapitału, którego dotyczy sporne uregulowanie, a następnie wskażę przyczyny, dla których uważam, że nie stanowi ono ograniczenia tego przepływu.

1. W przedmiocie spornego przepływu kapitału

43. Artykuł 73b ust. 1 traktatu zakazuje ograniczeń przepływu kapitału między państwami członkowskimi i między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Istotne jest zatem, by określić, którego z przepływów kapitału dotyczy sporne uregulowanie. Kwestia ta ma pewne znaczenie, ponieważ zależy od tego, w jakim stopniu sporne uregulowa-

18 — Dz.U. 2002, L 114, str. 6. Umowa ta została zawarta w dniu 21 czerwca 1999 r. i weszła w życie z dniem 1 czerwca 2002 r. Dotyczy ona wdrożenia swobodnego przepływu osób między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony oraz Konfederacją Szwajcarską z drugiej strony, w oparciu o przepisy stosowane we Wspólnocie Europejskiej.

19 — Należy w tej kwestii przypomnieć tutaj, że postanowieniem art. 73b ust. 1 traktatu został nadany bezpośredni skutek, również w zakresie dotyczącym stosunków z państwami trzecimi (ww. wyrok w sprawie *Sanz de Lera i. in.*, pkt 48).

nie mieści się w zakresie zastosowania art. 73b traktatu i — jak już wcześniej wskazałem — ponieważ żadna inna swoboda przepływu niż swoboda przepływu kapitału nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie.

44. Sąd krajowy wskazuje, że w niniejszym przypadku następuje przepływ kapitału, ponieważ spadki zostały wskazane w nomenklaturze zawartej w załączniku I do dyrektywy 88/361. Ocenia on również, że sporne uregulowanie jest sprzeczne ze swobodą przepływu kapitału, ponieważ powoduje przeszkodę dla przeniesienia do innego państwa członkowskiego „masy” („de boedel”) majątkowej, która ma stanowić spadek<sup>20</sup>, ponieważ zdaniem tego sądu w przypadku spadkobrania następującego w okresie dziesięciu lat od tego przeniesienia fikcja domicylu przewidziana w tym uregulowaniu wprowadzałaby niekorzystne skutki.

45. Z rozważań tych wnioskuję, że sąd krajowy ocenia, iż przepływ kapitału, któremu uchybia sporne uregulowanie, to po pierwsze, spadkobranie, to znaczy przeniesienie majątku na spadkobierców, a po drugie, przeniesienie tego majątku do innego państwa, które wynika, jak się wydaje, z przeniesienia przez obywatela niderlandzkiego jego miejsca zamieszkania do celów podatkowych za granicę.

46. Rząd niderlandzki ocenia, że w niniejszym przypadku nie ma przepływu kapitału, ponieważ zgodnie z tym przepisem o miejscu opodatkowania według prawa niderlandzkiego decyduje moment śmierci, to znaczy otwarcie spadku i wartość majątku w tym momencie. W tej fazie nie miał zatem jeszcze miejsca przepływ kapitału. Dyrektywa 88/361 znajduje zastosowanie do wszelkich aktów wymaganych do rzeczywistego rozdysponowania między spadkobierców dóbr wchodzących w skład spadku i do ewentualnego jego podziału, które skutkowałyby przepływem kapitału. Lecz w niniejszym przypadku, nawet przyjmując za punkt odniesienia moment, w którym zmarła opuściła Niderlandy, nie występuje tu żaden akt, który stanowiłby swobodny przepływ kapitału, ponieważ zmiana przez nią miejsca zamieszkania nie miała żadnego wpływu na skład jej majątku.

47. Komisja ocenia ze swej strony, że w związku z tym, iż sporne uregulowanie nie ustanawia żadnego rozróżnienia w zależności od miejsca, gdzie znajdują się dobra wchodzące w skład spadku po zmarłym, nie jest możliwe ograniczenie swobody przepływu kapitału. Zdaniem tej instytucji uregulowanie to mieściłoby się raczej w zakresie zastosowania swobody przepływu osób, a zwłaszcza swobody działalności gospodarczej, gdyby swobody te miałyby zastosowanie w niniejszej sprawie.

48. Ze swej strony uważam, że sporne uregulowanie może być objęte art. 73b ust. 1 traktatu, jako że reguluje podatki od spadków obywateli niderlandzkich, którzy przenieśli swoje miejsce zamieszkania za

20 — Zobacz postanowienie odsyłające, pkt 4.7.

granicę i których śmierć nastąpiła w okresie dziesięciu lat od tego przeniesienia. Natomiast podobnie jak wyżej wskazani interwenienci nie sądzę, by można było uznać przeniesienie miejsca zamieszkania jako takie za przepływ kapitału. Opieram to stanowisko na następujących względach.

49. O ile jest prawdą, że pojęcie „przepływu kapitału” nie zostało zdefiniowane w traktacie, o tyle jednak orzecznictwo dostarczyło pewną liczbę wskazówek, które umożliwiają określenie jego granic. Przede wszystkim w wyroku z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawie Luisi i Carbone<sup>21</sup> zostało stwierdzone, że przepływy kapitału są transakcjami finansowymi, których celem jest zasadniczo lokowanie lub inwestowanie danych kwot. Są to zatem co do zasady transakcje finansowe i różnią się one od bieżących płatności tym, że ich celem jest utworzenie aktywów. Można stąd wywnioskować, że zasada swobodnego przepływu kapitału ustanowiona w prawie wspólnotowym służy w ten sposób temu, aby umożliwić obywatelom Wspólnoty korzystanie z najbardziej korzystnych warunków, jakie mogą być zaoferowane wewnątrz Wspólnoty i w państwach trzecich w zakresie inwestowania i lokowania kapitału.

50. Następnie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, nomenklatura zawarta

w załączniku I do dyrektywy 88/361 zachowuje walor wskazówki, który posiadała na potrzeby definiowania pojęcia przepływu kapitału, o którym mowa w tej dyrektywie, i należy ją zatem uwzględniać w ramach wykładni art. 73b ust. 1 traktatu<sup>22</sup>.

51. Przyglądając się rubrykom tej nomenklatury, stwierdzam, że obejmują one pewną liczbę transakcji, które w naturalny sposób przychodzą na myśl, jeśli się pomyśli o przepływach finansowych, których celem jest dokonanie inwestycji, takich jak nabycie nieruchomości, papierów wartościowych notowanych na giełdzie lub wartości pieniężnych bądź też operacji na rachunku bieżącym w instytucjach finansowych.

52. Jednak nomenklatura ta nie ogranicza się do tego typu transakcji i do związanych z nimi samych przekazów finansowych. Jak zostało wskazane w jej części wprowadzającej, ma ona mieć bardzo szeroki zakres, tak aby nie ograniczać „zakresu zasady pełnej liberalizacji przepływów kapitału.” Zgodnie z częścią wprowadzającą obejmuje ona wszelkie transakcje niezbędne dla przepływów kapitału, takie jak zawarcie i realizacja transakcji, które warunkują związane z nimi transfery. Ponadto nomenklatura ta obejmuje również transakcje zrealizowane mię-

21 — 286/82 i 26/83, Rec. str. 377, pkt 21.

22 — Wyroki z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21, z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-464/98 Stefan, Rec. str. I-173, pkt 5, i z dnia 5 marca 2002 r. w połączonych sprawach C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 i od C-526/99 do C-540/99 Reisch i in., Rec. str. I-2157, pkt 30.

dzy dwiema stronami, jak i transakcje dokonywane przez jedną osobę na jej własny rachunek. Obejmuje ona również transakcje likwidacji lub zbycia zgromadzonych aktywów.

53. W rubryce XI, zatytułowanej „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, nomenklatura przewiduje w szczególności transakcje, poprzez które dana osoba może przenieść swój majątek w całości lub w części za życia, w drodze pożyczki, darowizny i posagu, bądź po śmierci, w drodze spadków lub zapisów. Przeniesienie prawa własności rzeczy stanowi zatem przepływ kapitału. Jak to Trybunał potwierdził już w wyroku z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie Barbier<sup>23</sup>, przeniesienie majątku w drodze spadkobrania jest przepływem kapitału w rozumieniu traktatu.

54. Ponadto nie sądzę, by można uznać za słuszną argumentację rządu niderlandzkiego, zgodnie z którą z art. 3 SW nie wiąże się w tej fazie przepływ kapitału. Argumentacja ta polega moim zdaniem na częściowej lub niepełnej analizie tego przepisu. Przewidując w ramach stosowanie prawa spadkowego Królestwa Niderlandów do obywateli niderlandzkich zamieszkałych za granicą krócej niż dziesięć lat w momencie ich śmierci, uregulowanie to skutkuje oczywiście również określeniem kwoty podatku od spadku po

tych obywatelach. Jest to właśnie cel, który mu przyświeca. Uregulowanie to ma na celu zwalczanie formy unikania opodatkowania polegającej na przenoszeniu przez kogoś miejsca zamieszkania do innego państwa w sytuacji, gdy przewiduje swoją śmierć.

55. Ponadto — jeśli tylko nie interpretuję błędnie ustawodawstwa niderlandzkiego — podatku od spadku można żądać od spadkobierców tylko wtedy, gdy nie odrzucą oni tego spadku. Zatem zgodnie z wyjaśnieniem prawa krajowego przez sąd krajowy podatek od spadku jest obliczany na podstawie wartości *całego mienia, które otrzymali spadkobiercy*<sup>24</sup> zgodnie z prawem krajowym. Wydaje się zatem wątpliwe twierdzenie, że w niniejszej sprawie nie miał miejsca przepływ kapitału, bo jeśli skarżący w sprawie przed sądem krajowym kwestionują obowiązek zapłaty podatku, którego od nich zażądano, to czynią to właśnie dlatego, że otrzymali część majątku po zmarłej. Nastąpiło zatem przeniesienie prawa własności majątku zmarłej na rzecz jej spadkobierców.

56. Oceniam zatem, że sporne uregulowanie może się mieścić w zakresie zastosowania art. 73b ust. 1 traktatu przez to, że skutkuje określeniem podatku od spadku obywateli niderlandzkich, którzy przenieśli swoje

23 — C-364/01, Rec. str. I-15013, pkt 58.

24 — Podkreślenie moje.

miejsce zamieszkania za granicę i których śmierć nastąpiła w okresie dziesięciu lat po tym przeniesieniu.

57. Natomiast nie sądzę, by samo przeniesienie miejsca zamieszkania mogło również jako takie być uznane za przepływ kapitału lub jako czynność, wraz z którą nastąpił towarzyszący przepływ kapitału w rozumieniu art. 73b ust. 1 traktatu. Analiza sądu krajowego, zgodnie z którą sporne uregulowanie tworzy przeszkodę dla „wyjścia” masy majątkowej, która ma stanowić spadek, jeśli obywatel niderlandzki przenosi swoje miejsce zamieszkania za granicę, sprowadza się, jak mi się wydaje, do uznania, że wyjazd tego obywatela za granicę powoduje automatycznie przeniesienie jego majątku do państwa, w którym ustanawia on swoje nowe miejsce zamieszkania. Innymi słowy przeniesienie się właściciela majątku powoduje towarzyszący przepływ tego majątku. Nie sądzę, by takie stanowisko można uznać za słuszne.

58. Przepływy kapitału, tak jak zostały one opisane w nomenklaturze, obejmują, jak widzieliśmy, inwestycje dokonane na terytorium kraju przez nierezydenta, dokonane za granicą przez rezydenta lub czynności, które są z nimi związane. Powinien im zatem towarzyszyć przepływ finansowy. Przeniesienie miejsca zamieszkania z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego nie powoduje samo w sobie przepływu finansowego. Jeśli zbadać majątek zmarłej w stanie, w jakim znajdował się w chwili przeniesienia jej miejsca zamieszka-

nia poza Niderlandy, zawierał on nieruchomości położone w tym państwie członkowskim bądź w Belgii lub w Szwajcarii, papiery wartościowe notowane w Niderlandach, w Niemczech, w Szwajcarii i w Stanach Zjednoczonych, jak również rachunki bankowe prowadzone w placówkach niderlandzkich i belgijskich instytucji bankowych mających siedziby we Wspólnocie Europejskiej<sup>25</sup>. Wydaje mi się nie być ściśle mówienie, że majątek ten został przeniesiony do Szwajcarii w tym samym czasie, kiedy zmarła przeniosła swoje miejsce zamieszkania do tego państwa. Skład tego majątku, zarówno jeśli chodzi o miejsce położenia nieruchomości, jak i skład jej portfela papierów wartościowych i lokat na jej rachunkach w różnych instytucjach bankowych, nie zmienił się z samego tylko powodu zmiany miejsca zamieszkania. Nie miało w tej fazie również miejsca przeniesienie prawa własności tego majątku. Wynika stąd, że w chwili przeniesienia przez zmarłą jej miejsca zamieszkania do Belgii, a następnie do Szwajcarii, nie miał miejsca, tylko z powodu tego przeniesienia, przepływ kapitału.

59. W konsekwencji jedyny przepływ kapitału, jaki można stwierdzić w niniejszym przypadku, ogranicza się moim zdaniem do przeniesienia w drodze spadkobrania majątku zmarłej na jej spadkobierców.

60. Wreszcie w tej fazie mojej analizy nie wydaje się konieczne wypowiadać się

25 — Postanowienie odsyłające, pkt 2.5.

w kwestii, czy przepływ kapitału ma rzeczywiste charakter transgraniczny, ponieważ jak właśnie wskazałem, sporne uregulowanie nie zawiera ograniczenia swobody przepływu kapitału.

które ta ostatnia im przyznaje<sup>28</sup>. Jest również bezsporne, że podobnie jak inne swobody przepływu zagwarantowane przez traktat, swoboda przepływu kapitału zakazuje nie tylko środków dyskryminujących, to znaczy środków podjętych przez państwo członkowskie, które znajdują zastosowanie jedynie do inwestorów z innego państwa członkowskiego<sup>29</sup>, lecz również tych, które mogą zniechęcać jego własnych obywateli lub rezydentów do dokonywania inwestycji w innych państwach członkowskich<sup>30</sup>.

## 2. W przedmiocie braku ograniczenia

61. Artykuł 73b ust. 1 traktatu ma bardzo szeroki zakres i obejmuje, przypomnę, „wszelkie ograniczenia” w przepływie kapitału. Jak wynika z orzecznictwa, są zatem zakazane nie tylko ograniczenia bezpośrednie, to znaczy przepisy krajowe, które zakazują planowanych inwestycji<sup>26</sup> lub które poddają je systemowi uprzedniego zezwolenia<sup>27</sup>, lecz również przepisy, które jedynie mogą zniechęcać beneficjentów swobody przepływu ustanowionej w ten sposób przez traktat do czynienia użytku z uprawnień,

62. W wymienionym wyżej wyroku w sprawie Barbier Trybunał dostarczył wskazówek umożliwiających zrozumienie, w jaki sposób krajowe uregulowanie podatkowe może stanowić przeszkodę swobodnego przepływu kapitału. Orzekł on, że chociaż podatki od spadków są płacone przez spadkobierców, stanowią one element, który jest brany pod uwagę przez wszystkich zainteresowanych decyzją o dokonaniu inwestycji.

26 — Zobacz w odniesieniu do przepisu krajowego wprowadzającego pożyczkę publiczną i wyłączającego możliwość zapisów na tę pożyczkę osób zamieszkałych na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 19, oraz w odniesieniu do przepisów krajowych dotyczących prywatyzacji, zakazujących obywatelom innych państw członkowskich nabywania w prywatyzowanych spółkach akcji w ilości przewyższającej ustalony próg, wyrok z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-367/98 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. str. I-4731, pkt 40–42.

27 — Zobacz w odniesieniu do przepisu krajowego poddającego systemowi uprzednich zezwoleń bezpośrednie inwestycje zagraniczne wyrok z dnia 14 marca 2000 r. w sprawie C-54/99 *Eglise de scientologie*, Rec. str. I-1335, pkt 14, i nabywanie nieruchomości, wyroki z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97 *Konle*, Rec. str. I-3099, pkt 39, oraz ww. wyrok w sprawie *Reisch i in.*, pkt 32.

28 — Zobacz w odniesieniu do przepisu krajowego zastrzegającego bonifikatę w zakresie odsetek pożyczki zaciągniętej w celu budowy lub ulepszenia mieszkania wyłącznie na rzecz pożyczkobiorców, którzy zawarli umowę z instytucją kredytową posiadającą zatwierdzenie państwa członkowskiego, wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 *Svensson i Gustavsson*, Rec. str. I-3955, pkt 10, oraz w odniesieniu do przepisu państwa członkowskiego poddającego opłacie skarbowej umowy pożyczki zawarte bez sporządzania pisemnego aktu tylko wtedy, gdy zostały zawarte poza terytorium krajowym, wyrok z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-439/97 *Sandoz*, Rec. str. I-7041, pkt 31.

29 — Zobacz ww. wyrok w sprawie *Konle*, pkt 23, w odniesieniu do ustawodawstwa państwa członkowskiego zwalnającego jedynie obywateli tego państwa członkowskiego z obowiązku uzyskania zezwolenia na nabycie w nim działki budowlanej, oraz podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-423/98 *Albore*, Rec. str. I-5965, pkt 16. Zobacz również ww. wyroki w sprawie *Eglise de scientologie*, pkt 14, oraz w sprawie *Komisja przeciwko Portugalii*, pkt 40–42.

30 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie *Svensson i Gustavsson*, pkt 10, w sprawie *Sandoz*, pkt 19, i w sprawie *Komisja przeciwko Belgii*, pkt 18.

63. Sprawa ta dotyczyła przepisów prawa niderlandzkiego, które zastrzegały odmienne traktowanie, w aspekcie podatku od spadku lub podatków z nim związanych, dla nieruchomości położonych w Niderlandach w zależności od tego, czy zmarły zamieszkiwał w tym państwie, czy nie. Zgodnie z tymi przepisami przy wycenie spadku do celów obliczania podstawy opodatkowania możliwe było odliczenie wartości jedynie tych nieruchomości, których własność została zbyta innemu podmiotowi prawa w czasie, gdy zmarły zamieszkiwał w Niderlandach, przy czym możliwość taka nie istniała, jeśli zmarły nie miał statusu rezydenta<sup>31</sup>.

64. Trybunał ocenił, że postanowienia te stanowiły ograniczenie swobody przepływu kapitału z następujących powodów: po pierwsze, mogły zniechęcać do zakupu nieruchomości położonych w danym państwie członkowskim, podobnie jak zbywanie własności gospodarczej takich dóbr na rzecz innych osób przez rezydenta innego państwa członkowskiego; po drugie, skutkowały zmniejszeniem wartości spadku rezydenta państwa członkowskiego innego niż to, w którym położone były te dobra.

65. W niniejszej sprawie jest bezsporne, że sporne uregulowanie, odmiennie od uregu-

lowania będącego przedmiotem wyżej wymienionej sprawy Barbier, nie przewiduje w przypadku obywateli niderlandzkich, którzy przenieśli swoje miejsce zamieszkania za granicę, warunków opodatkowania różnych od tych, które znajdują zastosowanie do tych, którzy pozostali w Niderlandach, jeśli chodzi o dobra położone w tym państwie członkowskim. Skutkuje ono, jak zauważyłem, opodatkowaniem wszelkich składników majątkowych wchodzących w skład spadku obywateli niderlandzkich, którzy przenieśli miejsce zamieszkania do celów podatkowych za granicę na mniej niż dziesięć lat przed chwilą ich śmierci, jakby zachowali swoje miejsce zamieszkania w Niderlandach. Nie przewiduje również odmiennych warunków opodatkowania w zależności od miejsca, gdzie znajdują się nieruchomości zmarłego lub siedziba instytucji, w których zainwestowane zostały kapitały. Jest ono zatem odmienne od tego, które było rozpatrywane w wyżej wymienionej zakończony wyrokiem sprawie Verkooijen, do której odwołanie znalazło się w postanowieniu odsyłającym, a zgodnie z którym zwolnienie z podatku dochodowego, któremu podlegały dywidendy wypłacone przez osoby fizyczne, było uzależnione od warunku, że dywidendy te będą wypłacone przez spółki z siedzibą statutową w danym państwie członkowskim.

66. Wobec braku takiego rozróżnienia w spornym uregulowaniu nie widzę zatem, w jaki sposób miałyby ono zniechęcać obywatela niderlandzkiego do dokonywania inwestycji w innych państwach członkowskich z Niderlandów bądź dokonywania inwestycji w Niderlandach z innych państw członkowskich. Zatem uregulowanie takie nie zawiera moim zdaniem ograniczenia swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 73b ust. 1 traktatu.

31 — W 1970 r. pan Barbier, obywatel niderlandzki, zmienił swoje miejsce zamieszkania w Niderlandach, aby zamieszkać w Belgii. Między 1970 r. a 1988 r., choć nadal zamieszkiwał w Belgii, nabył nieruchomości w Niderlandach. W 1988 r. zbył nieruchomość o charakterze „gospodarczym” na rzecz prywatnych spółek niderlandzkich, które kontrolował. Celem obliczenia podatku od spadku organ podatkowy uwzględnił całą wartość tych nieruchomości.



67. Powody, dla których sąd krajowy doszedł do przeciwnego wniosku, nie wydają się podważać mojego stanowiska. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ocenił, że uregulowanie to było sprzeczne z tym postanowieniem traktatu, ponieważ po pierwsze, stanowiło „przeszkodę dla wyjścia” masy majątkowej, która miała być później przedmiotem spadkobrania, i po drugie, miało charakter dyskryminujący ze szkodą dla obywateli niderlandzkich. Wydaje mi się, że nie można zgodzić się z tym uzasadnieniem.

68. Jeśli chodzi przede wszystkim o istnienie „przeszkody dla wyjścia”, to jak już wcześniej wskazałem, jedynym przepływem kapitału, którego dotyczy sporne uregulowanie, jest przeniesienie majątku zmarłej na jej spadkobierców w drodze spadkobrania. Przeniesienie miejsca zamieszkania nie stanowi samo w sobie przepływu kapitału. W konsekwencji jeśli — jak na to wskazuje sąd krajowy — sporne uregulowanie zawiera „przeszkodę dla wyjścia” w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania, to przeszkoda ta nie dotyczy wyjścia masy majątkowej, która ma stanowić spadek, lecz samej osoby. W takim zaś przypadku, jak to podnosi Komisja, niezgodności spornego uregulowania z prawem wspólnotowym nie powinno się stwierdzać na podstawie postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału, które to postanowienia jako jedyne znajdują zastosowanie do niniejszego przypadku. Można by ją stwierdzić w kontekście swobodnego przepływu osób lub ewentualnie prawa

pobytu w innym państwie członkowskim wynikającego ze statusu obywatela Unii Europejskiej zgodnie z art. 8a traktatu WE<sup>32</sup>, co zakładałoby, że w niniejszej sprawie E.A. van Hilten w chwili swojej śmierci zamieszkiwała nie w Szwajcarii, lecz w innym państwie członkowskim.

69. Jednak nawet gdyby założyć, że tak by właśnie było, nie sądzę, by sporne uregulowanie mogło być rozpatrywane jako przeszkoda dla korzystania z prawa obywateli niderlandzkich do wykonywania działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim bądź dla prawa do przebywania w nim, które wynika ze statusu obywatela Unii.

70. Jak zauważyłem, to, co zarzucają spornemu uregulowaniu skarżący w sprawie przed sądem krajowym oraz sam sąd krajowy, to w rzeczywistości pozbawienie obywateli niderlandzkich, którzy przenoszą swoje miejsce zamieszkania za granicę, jeśli ich śmierć nastąpi w okresie dziesięciu lat od tego przeniesienia, możliwości korzystania z łącznego opodatkowania ich spadku, ewentualnie bardziej korzystnego, z zastosowaniem ustawodawstwa obowiązującego w tym nowym państwie zamieszkania i w państwach, które opodatkowują mienie położone na ich terytorium. Wiadomo zatem w istocie, że uregulowanie to skutkuje takim

32 — Obecnie, po zmianach, art. 18 WE.

samym traktowaniem tych obywateli jak tych, którzy pozostali w Niderlandach<sup>33</sup>.

71. Sporne uregulowanie jest zatem zgodne z aktualnymi wymogami prawa wspólnotowego, takimi jakie wynikają z orzecznictwa wskazanego przez sąd krajowy. Zgodnie z tym orzecznictwem państwa członkowskie nie powinny traktować swoich obywateli, którzy korzystają ze swobód przepływu przyznanych im przez prawo wspólnotowe, w sposób mniej korzystny od tego, z którego korzystaliby, gdyby nie skorzystali z tych swobód. W dziedzinie podatków państwom członkowskim zakazuje się stosowania do podatników, którzy wykonują działalność w innym państwie członkowskim w ramach stosunku pracy bądź w sposób niezależny, celem świadczenia w nim usług bądź wreszcie w ramach swobody wykonywania działalności gospodarczej, traktowania niekorzystnego w stosunku do tego, które byłoby do nich stosowane, gdyby wykonywali działalność na terytorium kraju<sup>34</sup>. Orzecznictwo to może zostać przeniesione na sytuację obywateli państwa członkowskiego, którzy korzystają z prawa do przemieszczania się

i pobytu w innym państwie członkowskim, które wynika z ich statusu obywatela Unii<sup>35</sup>.

72. Jednakże prawo wspólnotowe w jego aktualnym stanie nie nakazuje państwu członkowskiemu pochodzenia stosowania do jego obywateli, którzy korzystają ze swobód przemieszczania się i pobytu przyznanych przez traktat, traktowania bardziej korzystnego niż to, z którego korzystaliby oni, gdyby zostali na terytorium kraju<sup>36</sup>. W niniejszym przypadku Królestwo Niderlandów, zapewniając poprzez umowy dwustronne lub własne ustawodawstwo, że zagraniczne podatki od spadku będą odliczone od podatki, który jest mu należny, przestrzega moim zdaniem ciężącego na nim obowiązku takiego postępowania, by jego obywatele, którzy przenoszą swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego w ramach korzystania ze swobody przemieszczania się lub pobytu, które wynikają z ich statusu obywatela Unii, nie byli traktowani mniej korzystnie w porównaniu z tymi, którzy zostali na terytorium kraju.

73. Zgodnie z tym orzecznictwem nie sądzę również, by można było zarzucić niderlandzkiemu uregulowaniu, że nie przewiduje zwrotu nadwyżki podatków od spadku, które mogą być należne, jeśli kwota podatków należnych za granicą przekracza kwotę podlegającą zapłacie w Niderlandach. Jeśli ma to miejsce, przeniesienie miejsca zamieszkania może rzeczywiście mieć charakter nie-

33 — Zauważyłem już, że stosowanie art. 3 SW w związku z umową zawartą przez Królestwo Niderlandów z Konfederacją Szwajcarską lub też uregulowaniami niderlandzkimi w zakresie unikania podwójnego opodatkowania skutkuje tym, że kwota podatku należnego w Królestwie Niderlandów od spadku po obywatelach niderlandzkich jest identyczna z tą, która byłaby należna, gdyby zachowali oni miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim.

34 — Zobacz tytułem niedawnego przykładu naruszenia „wyjścia” w dziedzinie podatków wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 45, w odniesieniu do uregulowania krajowego poddającego podatników zamierzających przenieść swoje miejsce zamieszkania poza dane państwo członkowskie obowiązkowi zapłaty podatku od nieosiągniętych jeszcze przychodów z niektórych papierów wartościowych.

35 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-224/02 Pusa, Rec. str. I-5763, pkt 18–20, oraz z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. str. I-7183, pkt 35.

36 — Twierdzenie to nie umniejsza w niczym obowiązku przyznania tym obywatelom przez państwo przedsiębiorstwa lub pobytu takich samych korzyści jak przyznane jego własnym obywatelom, jeśli znajdują się w tej samej sytuacji.

korzystny, przy czym jest to przede wszystkim skutkiem braku harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie opodatkowania spadków. Wobec braku takiej harmonizacji traktat nie może zagwarantować obywatelom Unii, że przeniesienie działalności lub po prostu miejsca zamieszkania do państwa członkowskiego innego niż to, w którym wcześniej zamieszkiwali, będzie całkowicie neutralne z punktu widzenia opodatkowania<sup>37</sup>.

74. Zatem okoliczność, że obywatel niderlandzki, który przeniósł swoje miejsce zamieszkania za granicę na mniej niż dziesięć lat przed momentem swojej śmierci, podlega w zakresie spadku opodatkowaniu w Niderlandach tak, jakby nadal zamieszkiwał w tym państwie, nie może zostać uznana za przeszkodę w korzystaniu przez niego ze swobód przemieszczania się i pobytu przyznanych mu przez traktat.

75. Jeśli z kolei chodzi o charakter dyskryminujący spornego uregulowania, to zdaniem sądu krajowego wynika on z okoliczności, że znajduje ono zastosowanie wyłącznie do obywateli niderlandzkich. Są oni zatem poszkodowani w stosunku do obywateli innych państw członkowskich, którzy również zamieszkiwali w Niderlandach, a następnie przenieśli swoje miejsce zamieszkania za granicę. Ma zatem miejsce dyskryminacja oparta na przynależności państwowej [obywatelstwie] sprzeczna z art. 6

traktatu WE<sup>38</sup> i art. 8a traktatu, ponieważ obywatele niderlandzcy są obywatelami Unii, podobnie jak inni obywatele innych państw członkowskich, i status ten jest ich podstawowym statusem. Zdaniem sądu krajowego orzecznictwo dotyczące pojęcia dyskryminacji rozwinięte w ramach art. 6 i 8a traktatu powinno zostać przeniesione na stosowanie art. 73b traktatu, który jest szczególnym wyrazem zasady niedyskryminacji.

76. Podobnie jak rząd niderlandzki i niemiecki oraz Komisja nie sądzę, by taka teza mogła się obronić. Zauważyłem już, że opodatkowanie bezpośrednie nadal stanowi kompetencję państw członkowskich. Przysługuje im zatem nadal uprawnienie do określania kryteriów rozdziału między nimi kompetencji podatkowej celem wyeliminowania podwójnego opodatkowania<sup>39</sup> pod warunkiem poszanowania prawa wspólnotowego. Orzeczone już, że wobec braku przepisów unifikujących lub harmonizujących kompetencje państw członkowskich w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania między nimi, można dopuścić kryterium obywatelstwa, jako kryterium określania miejsca opodatkowania, bez popadania przez to w dyskryminujący charakter<sup>40</sup>. Orzecznictwo to znajduje zastosowanie konkretnie w ramach opodatkowania spadków, które należy również do kompetencji państw członkowskich w dziedzinie

37 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 47, i w ww. wyrok sprawie Lindfors, pkt 34.

38 — Obecnie, po zmianie, art. 12 WE.

39 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Gilly, pkt 30.

40 — Idem.

opodatkowania bezpośredniego i które nie było przedmiotem unifikacji lub harmonizacji w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania.

77. Wobec tych elementów Królestwo Niderlandów ma zatem prawo wprowadzić zasady, które znajdą zastosowanie do jego własnych obywateli w zakresie opodatkowania spadków po nich — w tym w przypadku gdy obywatele ci opuszczają terytorium kraju — pod warunkiem jednak, że wykonają to prawo z poszanowaniem prawa wspólnotowego, to znaczy — jak już wskazałem poprzednio — nie naruszając postanowień traktatu dotyczących swobód przemieszczania się i pobytu na terytorium innych państw członkowskich.

78. Nie sądzę, by obywatelstwo Unii i wykładnia praw wynikających z niego, jakiej dokonał Trybunał, mogły podważyć tę kompetencję państw członkowskich oraz jej granice określone w ten sposób. To prawda, jak to wynika z orzecznictwa Trybunału, że status obywatela Unii jest podstawowym statusem obywateli państw członkowskich i utwierdza zakaz dyskryminacji, ponieważ umożliwia tym obywatelom, którzy znajdują się w takiej samej sytuacji, uzyskanie niezależnie od ich obywatelstwa i bez uszczerbku dla wyjątków wyraźnie przewidzianych

w tym zakresie takiego samego traktowania prawnego<sup>41</sup>.

79. Jednakże status ten nie zastępuje obywatelstwa państw członkowskich. Ponieważ posiadanie go stanowi warunek sine qua non przymiotu obywatela Unii, ten przymiot wspólny dla wszystkich obywateli Unii nie powoduje zniknięcia szczególnego związku każdego z nich z państwem członkowskim, którego jest obywatelem. Ponadto z przymiotu obywatela Unii mogą wynikać jedynie prawa, które są z nim związane, takie które są wymienione w traktacie. W obecnym stanie prawa wspólnotowego status obywatela Unii nakłada na państwa członkowskie w odniesieniu do ich obywateli te same ograniczenia w dziedzinie opodatkowania bezpośredniego jak te, które wynikają ze swobód przepływu zawartych w traktacie. Status ten nakłada na nie zatem obowiązek niestosowania do ich obywateli, którzy korzystają ze swobód przemieszczania się i pobytu, które zostały im przyznane w art. 8a traktatu, traktowania mniej korzystnego od tego, które miałyby do nich zastosowanie, gdyby nie skorzystali z tych swobód.

80. Jak już wcześniej zauważyłem, status obywatela Unii nie prowadzi do przyznania obywatelom niderlandzkim, którzy przenieśli swoje miejsce zamieszkania do innego pań-

41 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. str. I-6193, pkt 31, z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98 D'Hoop, Rec. str. I-6191, pkt 28, z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-148/02 García Avello, Rec. str. I-11613, pkt 22 i 23, oraz ww. wyrok w sprawie Pusa, pkt 16.

stwa członkowskiego, prawa do poddania ich spadku opodatkowaniu jedynie na podstawie przepisów prawa, ewentualnie bardziej korzystnych, ich nowego państwa zamieszkania.

81. Wynika z tego, że obywatelstwo Unii nie podważa uprawnień Królestwa Niderlandów do ustalania kryteriów podlegania krajowemu ustawodawstwu w dziedzinie opodatkowania spadków. Okoliczność, że sporne uregulowanie znajduje zastosowanie jedynie do obywateli niderlandzkich, którzy zamieszkiwali w Niderlandach, lecz nie znajduje zastosowania do obywateli innych państw członkowskich, którzy również zamieszkiwali w Niderlandach, nie stanowi zatem dyskryminacji opartej na przynależności państwowej [obywatelstwie] w rozumieniu art. 6 traktatu.

82. Zostało wreszcie przyznane, że w ramach korzystania ze swej suwerenności w dziedzinie podatkowej, nie jest pozbawione sensu, aby państwa członkowskie inspirowały się międzynarodową praktyką i modelową konwencją opracowaną przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)<sup>42</sup>. Stwierdzam, że ustawodawstwo niderlandzkie odpowiada systemowi opisanemu w komentarzach do artykułów modelowej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie spadków i darowizn z 1982 r.

sporządzonej przez komitet OECD ds. podatkowych<sup>43</sup>.

83. Wobec tych rozważań proponuję odpowiedzieć sądowi krajowemu, że art. 73b ust. 1 traktatu należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którymi spadek po obywatelu tego państwa członkowskiego, który przeniósł swoje miejsce zamieszkania za granicę, gdzie w chwili śmierci zamieszkiwał od mniej niż dziesięciu lat, jest opodatkowany tak, jakby nadal posiadał miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim.

84. Ponieważ sporne uregulowanie nie stanowi moim zdaniem ograniczenia przepływu kapitału, nie ma potrzeby rozważania kwestii, czy może ono być uzasadnione na podstawie art. 73c i 73d traktatu. Kwestie te nie są użyteczne dla rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem krajowym. Uważam, że nie jest zatem konieczne badanie pytań prejudycjalnych przedstawionych przez sąd krajowy.

43 — Z komentarzy tych wynika, że system, w którym państwo — w celu uniknięcia sytuacji, w której niektórzy z jego obywatele w obliczu swojej śmierci przenoszą miejsce zamieszkania do innego państwa w jedynym celu uniknięcia podatku od spadku w ich państwie pochodzenia — wprowadza opodatkowanie całego spadku swoich obywateli, nawet jeśli mają miejsce zamieszkania za granicą, wydaje się uzasadniony w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania. Jest jednak niezbędne, aby wprowadzić maksymalnie dziesięcioletni okres między przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę a śmiercią. Ponadto w takim przypadku państwo, które pobiera podatek ze względu na obywatelstwo, powinno przyznać w zakresie podatku, który oblicza, prawo do odliczenia podatków pobranych w państwie, w którym zmarły ustanowił swoje miejsce zamieszkania i w państwie, które opodatkowuje mienie położone na jego terytorium (*Modelowa konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie spadków i darowizn*, OECD, Paryż, 1983, komentarze do art. 4, 7, 9A i 9B).

42 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Gilly, pkt 31.

#### **IV — Wnioski**

85. Wobec powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby odpowiedział w następujący sposób na pytania przedstawione przez *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*:

Artykuł 73b ust. 1 traktatu WE (obecnie art. 56 ust. 1 WE) należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którymmi spadek po obywatelu tego państwa członkowskiego, który przeniósł swoje miejsce zamieszkania za granicę, gdzie w chwili śmierci zamieszkiwał od mniej niż dziesięciu lat, jest opodatkowany tak, jakby nadal posiadał miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim.