

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)  
z dnia 23 lutego 2006 r. \*

W sprawie C-513/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Niderlandy) postanowieniem z dnia 5 listopada 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 grudnia 2003 r., w postępowaniu:

**Spadkobiercy E.A. van Hilten-van der Heijden**

przeciwko

**Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, S. von Bahr (sprawozdawca),  
A. Borg Barthet i U. Lõhmus, sędziowie,

\* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: P. Léger,  
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 maja 2005 r.,

uwzględniając uwagi przedłożone:

- w imieniu spadkobierców E.A. van Hilten-van der Heijden, przez P. Kavelaarsa, belastingadviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego, przez H.G. Sevenster i S. Terstal, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego, przez A. Tiemann i M. Lumma, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 czerwca 2005 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 73c ust. 1 i 73d ust. 3 traktatu WE (obecnie art. 57 ust. 1 i art. 58 ust. 3 traktatu WE), obowiązujących w chwili śmierci E. A. van Hilten-van der Hijden.
  
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania toczącego się pomiędzy spadkobiercami E.A. van Hilten-van der Heijden a Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (inspektorem krajowego urzędu podatkowego, wydziału „obywateli/przedsiębiorstw zagranicznych w Heerlen”, zwanym dalej „inspektorem”), dotyczącego pobranego w Niderlandach podatku od spadku pozostawionego przez spadkodawcę.

## Ramy prawne

### *Uregulowanie wspólnotowe*

- 3 Załącznik I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez Traktat z Amsterdamu (Dz.U. L 178, str. 5)], zatytułowany „Nomenklatura przepływów kapitału określonych w art. 1 do niniejszej dyrektywy”, we wprowadzeniu stanowi, iż:

„W niniejszej nomenklaturze przepływy kapitału podzielone zostały według gospodarczego charakteru aktywów i pasywów, do którego się odnoszą, denominowanych w walucie krajowej bądź w walutach obcych.

Przepływy kapitału wymienione w tej nomenklaturze obejmują:

- wszystkie operacje niezbędne dla przepływów kapitału: zawarcie i realizację transakcji oraz związanych z nią transferów. Transakcja odbywa się zwykle między rezydentami różnych państw członkowskich, chociaż niektóre przepływy kapitału mogą być realizowane przez pojedynczą osobę na jej własny rachunek (np. transfer aktywów należących do emigrantów),
  
- operacje dokonywane przez osobę fizyczną lub prawną [...],
  
- dostęp podmiotów gospodarczych do wszystkich metod finansowych dostępnych na danym rynku w celu dokonania omawianych operacji. Na przykład koncepcja nabycia papierów wartościowych i innych instrumentów finansowych obejmuje nie tylko transakcje kasowe, lecz również wszystkie inne dostępne sposoby transakcji: transakcje terminowe typu forward, opcje lub warranty, transakcje swapowe mające za przedmiot inne aktywa etc. [...],
  
- operacje likwidacji lub przekazania zgromadzonych aktywów, transfer dochodów z ich likwidacji [...] lub niezwłoczne wykorzystanie tych dochodów w granicach określonych przez zobowiązania Wspólnoty,

— operacje spłaty kredytów lub pożyczek.

Nomenklatura ta nie wyczerpuje pojęcia przepływów kapitału — stąd tytuł XIII-F »Inne przepływy kapitału — pozostałe«. Dlatego też nie powinna być uznawana jako ograniczenie zakresu pełnej liberalizacji przepływów kapitału, określonej w art. 1 dyrektywy”.

- 4 Nomenklatura ta obejmuje trzynaście różnych kategorii przepływu kapitału. W rubryce XI zatytułowanej „Przepływy kapitału o charakterze osobistym” znajdują się:

„[...]”

D. spadki i zapisy.

[...]”

- 5 W trakcie podpisywania Aktu końcowego i deklaracji konferencji międzyrządowych w sprawie Unii Europejskiej w dniu 7 lutego 1992 r., konferencja przedstawicieli rządów państw członkowskich przyjęła w szczególności deklarację dotyczącą art. 73d

Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz.U. C 191, str. 99, zwanego dalej „deklaracją w sprawie artykułu 73d traktatu”), który ma następujące brzmienie:

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

#### *Uregulowanie krajowe*

- 6 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 zmarły, po którym następuje otwarcie spadku, mieszkał w Niderlandach czy za granicą. Przepis ten stanowi:

„Na podstawie niniejszej ustawy pobierane są następujące podatki:

1. Podatek od spadków na podstawie wartości całego majątku przeniesionego na podstawie prawa spadkowego w następstwie śmierci osoby zamieszkałej w Niderlandach w chwili śmierci.

[...]”

7 Artykuł 3 ust. 1 SW 1956 stanowi, że:

„Obywatel niderlandzki, który zamieszkiwał w Królestwie i który zmarł lub dokonał darowizny w dziesięć lat po tym, jak opuścił ten kraj, uznany zostanie za zamieszkującego w Królestwie w chwili śmierci lub w chwili dokonania darowizny”.

8 Artykuł 2 akapit pierwszy konwencji pomiędzy Konfederacją Szwajcarską i Królestwem Niderlandów dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od spadków, podpisanej w Hadze w dniu 12 listopada 1951 r. (zwanej dalej „konwencją”), przewiduje:

„Nieruchomości [...] podlegają podatkowi od spadków jedynie w państwie Członkowskim, w którym są one położone[...].”

9 Artykuł 3 akapit pierwszy konwencji stanowi:

„Składniki majątku, do których nie ma zastosowania art. 2 [...], podlegają opodatkowaniu jedynie w państwie, w którym zmarły miał ostatnie miejsce zamieszkania”.

10 Dla zdefiniowania miejsca zamieszkania art. 3 akapit drugi konwencji odsyła do przepisów zawartej tego samego dnia konwencji pomiędzy Konfederacją Szwajcarską i Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków dochodowych i majątkowych.

- 11 Podczas podpisywania konwencji pomiędzy umawiającymi się stronami złożono szereg deklaracji stanowiących integralną część tej konwencji, między innymi deklarację dotyczącą wspomnianego art. 3.
- 12 Zgodnie z tą deklaracją:

„(1) Nie naruszając art. 3 akapit drugi niniejszej konwencji, państwo, którego obywatelem był spadkodawca w chwili śmierci, może nałożyć podatek od spadków w taki sposób, 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 pobrałoby, 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.

(2) Postanowienia ust. 1 nie znajdują zastosowania do osób, które w chwili śmierci miały obywatelstwo dwóch państw.”

- 13 Zgodnie z art. 13 Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (rozporządzenia z 1989 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z dnia 21 grudnia 1989 r., Stb. 1989, nr 594, zwanego dalej „rozporządzeniem”):

„1. Spadek po zmarłym, który na podstawie art. 3 został uznany za zamieszkującego w momencie śmierci w Niderlandach, korzysta w ramach podatku od spadku z prawa do odliczenia podatku od spadku pobranego przez inne państwo od innych

składników tego spadku niż wymienione w art. 11, do wysokości analogicznych kwot pobranych przez to inne państwo od składników wchodzących w skład spadku, które nie zostałyby pobrane, gdyby zmarły rzeczywiście miał w chwili śmierci miejsce zamieszkania w Niderlandach.[...]

2. Wysokość odliczenia, o którym mowa w ust. 1, nie może przekraczać:

- a. kwot podatku pobranego przez inne państwa;
- b. kwoty, która byłaby należna z tytułu podatku od spadku na podstawie SW 1956 bez stosowania niniejszego rozporządzenia, odpowiadającej ściśle stosunkowi pomiędzy całkowitą wartością składników spadku, o których mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, a wartością wszystkich objętych składników spadku pomniejszonych o wartość zobowiązań własnych przedsiębiorstwa, włączywszy w to długi wynikające z praw udziałowych innych niż z tytułu posiadania akcji oraz o wartość zobowiązań niebędących długami własnymi przedsiębiorstwa, zabezpieczonych hipoteką na nieruchomości lub innym prawem do nieruchomości”.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

<sup>14</sup> E.A. van Hilten-van der Heijden zmarła w dniu 22 listopada 1997 r. Posiadała obywatelstwo niderlandzkie i mieszkała w Niderlandach do początku 1988 r.; następnie mieszkała w Belgii i od 1991 r. w Szwajcarii.

- 15 W skład spadku po zmarłej weszły między innymi nieruchomości położone w Niderlandach, Belgii i Szwajcarii, inwestycje w papiery wartościowe notowane w Niderlandach, Niemczech, Szwajcarii i Stanach Zjednoczonych, jak również rachunki bankowe otwarte w niderlandzkich i belgijskich instytucjach bankowych mających siedzibę w Unii Europejskiej, zarządzane przez te instytucje.
- 16 Spadkobiercy zmarłej poddani zostali opodatkowaniu podatkiem od spadku obliczonym na podstawie art. 3 ust. 1 SW 1956. Czterej spadkobiercy zaskarżyli decyzję o opodatkowaniu, która została podtrzymana przez inspektora.
- 17 W związku z tym spadkobiercy ci wnieśli skargę na tę decyzję do *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*.
- 18 Sąd odsyłający w pierwszej kolejności zauważa, że z odniesienia do „Spadk[ów] i zapis[ów]” w załączniku I do dyrektywy 88/361 wynika, iż w sprawie przed sądem krajowym miał miejsce przepływ kapitału pomiędzy państwem trzecim a państwem członkowskim.
- 19 Następnie sąd odsyłający wskazuje, że w orzeczeniu z dnia 12 grudnia 2002 r. stwierdził, iż art. 3 ust. 1 SW 1956 jest przepisem krajowym, który stanowi przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału lub czyni go mniej atrakcyjnym. Jako taki, przepis ten, ze względu na niekorzystne uregulowanie wynikające z zawartej w nim fikcji prawnej, stanowi przeszkodę dla wyjścia kapitału, począwszy od pierwszego dnia następującego po dniu emigracji, po którym w okresie dziesięciu lat dochodzi do przeniesienia majątku na spadkobierców. Królestwo Niderlandów pobiera podatek od spadków lub darowizn dokonanych w okresie dziesięciu lat od emigracji obywateli niderlandzkich, gdy podatek ten jest niższy za granicą, podczas gdy nie przyznaje żadnego zwrotu ani wyrównania w sytuacji, gdy kwota podatku pobranego za granicą z tytułu spadku lub darowizny jest wyższa. Tym samym, zgodnie z owym orzeczeniem sądu odsyłającego, art. 3 ust. 1 SW 1956 stanowi ukrytą przeszkodę dla dziedziczenia transgranicznego.

- 20 W tym samym orzeczeniu sąd odsyłający stwierdził, że art. 3 ust. 1 SW 1956 stanowi arbitralną dyskryminację. W rzeczywistości bowiem prawo niderlandzkie ustanowiło rozróżnienie pomiędzy obywatelami niderlandzkimi i obywatelami innych państw w taki sposób, iż obywatel niderlandzki może uniknąć zastosowania tego przepisu jedynie poprzez zrzeczenie się swojego obywatelstwa. Ponadto przepis ten nie może zostać uzasadniony nadrzędnymi racjami interesu publicznego, ponieważ jego jedynym celem jest niedopuszczenie do tego, aby Królestwo Niderlandów utraciło podatek od spadków na skutek wyjazdu jego obywateli.
- 21 Jednak sąd odsyłający uważa, iż z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości nie wynika jasno, że przepis taki jak przepis rozpatrywany w postępowaniu przed sądem krajowym, mieści się w zakresie zastosowania przepisu art. 73c ust. 1 traktatu.
- 22 Ponadto sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy deklaracja dotycząca art. 73d traktatu oznacza, że ustawodawstwo znajdujące zastosowanie do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwem trzecim nie podlega art. 73d ust. 1 lit. a), czy też artykuł ten znajduje wciąż zastosowanie do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi i nie ogranicza się w związku z tym do przepisów obowiązujących w tej dziedzinie w końcu 1993 r.
- 23 Na podstawie tych rozważań *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi dwoma pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 3 ust. 1 SW [1956] stanowi dozwolone ograniczenie w rozumieniu art. [73c ust. 1 traktatu]?

- 2) Czy art. 3 ust. 1 SW [1956], 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. [73d ust. 3 traktatu], jeżeli jest stosowany do przepływu kapitału pomiędzy państwem członkowskim i państwem trzecim?”

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *Uwagi wstępne*

- <sup>24</sup> W pytaniach sąd odsyłający zasadniczo poszukuje odpowiedzi, czy ustawodawstwo krajowe, takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, mieści się w zakresie zastosowania art. 73c ust. 1 traktatu lub w zakresie zastosowania art. 73d ust. 3 traktatu.
- <sup>25</sup> W każdym razie, tak jak to wynika z samego postanowienia odsyłającego, na co wskazano również we wszystkich uwagach przedstawionych Trybunałowi w niniejszej sprawie, przed przystąpieniem do analizy rzeczonych przepisów traktatu WE należy ustalić, czy takie uregulowanie stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 73b traktatu WE (obecnie art. 56 WE).
- <sup>26</sup> Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w celu przedstawienia użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu, który skierował pytanie prejudycjalne, Trybunał może powołać się na normy prawa wspólnotowego, do których nie odniósł się sędzia

krajowy w swoim pytaniu (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 października 2004 r. w sprawie C-60/03 Wolff & Mulle, Zb.Orz. str. I-9553, pkt 24 oraz z dnia 7 lipca 2005 r. w sprawie C-153/03 Weide, Zb.Orz. str. I-6017, pkt 25).

- 27 W związku z tym należy zbadać, czy art. 73b traktatu powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym spadek po obywatelu tego państwa członkowskiego, który zmarł w okresie dziesięciu lat po przeniesieniu swojego miejsca zamieszkania z tego państwa za granicę, jest opodatkowany tak, jak gdyby obywatel ten nadal zamieszkiwał w tym państwie członkowskim, z zastrzeżeniem możliwości odliczenia podatku od spadku pobranego przez inne państwa.

#### *Uwagi przedstawione Trybunałowi*

- 28 Spadkobiercy van Hilten-van der Heijden twierdzą, iż art. 3 ust. 1 SW 1956 jest sprzeczny z 73b traktatu. W rzeczywistości bowiem dochodzi do pośredniej dyskryminacji lub odpowiednio do pośredniego ograniczenia polegającego po pierwsze, na wprowadzeniu różnicowania ze względu na to, czy dana osoba zamieszkiwała przed swoją śmiercią w Niderlandach czy nie; oraz po drugie, na tym, iż przepis ten nie znajduje zastosowania, jeżeli osoba, która opuściła Niderlandy, ma inne niż niderlandzkie obywatelstwo.
- 29 Rządy niderlandzki i niemiecki utrzymują, iż zanim będzie można odpowiedzieć na skierowane pytania, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy art. 73b traktatu sprzeciwia się fikcji prawnej ustanowionej przez art. 3 ust. 1 SW 1956 w odniesieniu do miejsca zamieszkania.

- 30 Rząd niderlandzki podnosi w tej kwestii, iż również w dziedzinie spadków zawsze musi mieć najpierw miejsce przepływ kapitału. W przypadku śmierci majątek zostanie oszacowany na tę chwilę i na tej podstawie pobrany zostanie podatek. Ponieważ nie doszło jeszcze do żadnego przepływu kapitału ani do żadnej transakcji z nim związanej, nie mógł mieć miejsca żaden akt dotyczący swobodnego przepływu kapitału.
- 31 Ponadto rząd niderlandzki uważa, iż brak jest jakiegokolwiek dyskryminacji lub przeszkody w swobodnym przepływie kapitału. W rzeczywistości bowiem nie doszło do jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową obywatela niderlandzkiego, który zostaje w Niderlandach, w stosunku do tego, który to państwo opuszcza. Ponadto obywatel niderlandzki, który opuszcza Niderlandy, znajduje się w odmienniej sytuacji niż obywatel innego państwa członkowskiego, który opuszcza je, wcześniej tam zamieszkując.
- 32 Z powyższego wynika jego zdaniem, iż art. 73b traktatu nie sprzeciwia się fikcji prawnej ustanowionej w art. 3 ust. 1 SW 1956, a dotyczącej miejsca zamieszkania.
- 33 Rząd niemiecki uważa, iż art. 73b ust. 1 traktatu nie znajduje zastosowania do przepisu takiego jak art. 3 ust. 1 SW 1956, ponieważ przepis ten nie stanowi naruszenia swobody przepływu kapitału.
- 34 Komisja Wspólnot Europejskich podnosi, iż art. 3 ust. 1 SW 1956 nie przeprowadza żadnego rozróżnienia ze względu na miejsce położenia spadku lub jego części w chwili śmierci spadkodawcy. Artykuł ten nie stanowi zatem ograniczenia w przepływie kapitału do oraz z Niderlandów. W związku z powyższym swoboda przepływu kapitału zagwarantowana w art. 73b i nast. traktatu nie jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

- 35 Odnosnie do ewentualnego zastosowania przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu osób i swobody przedsiębiorczości, Komisja przypomina, że zakres ich zastosowania jest ograniczony do przepływu w obrębie Unii Europejskiej.

### *Ocena Trybunału*

- 36 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że pomimo, iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak powinny one korzystać z tych kompetencji z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 maja 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. I-2493, pkt 16 oraz z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. str. I-2057, pkt 14).
- 37 Ponadto należy przypomnieć, że art. 73b ust. 1 traktatu ustanawia swobodny przepływ kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. W tym celu w ramach przepisów rozdziału traktatu zatytułowanego „Kapitał i płatności” artykuł ten stanowi, że zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.
- 38 W związku z tym w pierwszej kolejności należy zbadać, czy spadki stanowią przepływ kapitału w rozumieniu art. 73b traktatu.
- 39 Należy tu zauważyć, że traktat nie definiuje pojęcia „przepływ kapitału”. Niemniej z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż ze względu na to, że art. 73b traktatu powtórzył zasadniczo treść art. 1 dyrektywy 88/361, oraz pomimo tego, iż dyrektywa

ta została przyjęta na podstawie art. 69 i 70 ust. 1 traktatu EWG (art. od 67 do 73 traktatu EWG zostały zastąpione przez art. od 73b do 73g WE, obecnie art. od 56 WE do 60 WE), załączona do niej nomenklatura przepływów kapitału zachowuje przysługujący jej jeszcze przed dniem wejścia w życie owych przepisów walor wskazówki dla zdefiniowania pojęcia przepływów kapitału, przy czym zgodnie ze wstępem do niej, zawarta w jej treści lista nie posiada wyczerpującego charakteru (zob. podobnie, w szczególności wyroki z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21, z dnia 5 marca 2002 r. w sprawach połączonych C-515/99, od C-519/99 do 524/99 i od C-526/99 do C-540/99 Reisch i in., Rec. str. I-2157, pkt 30).

- 40 Spadki pojawiają się w sekcji XI załącznika I do dyrektywy 88/361 zatytułowanej „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”. Zgodnie z tym, co stwierdził rzecznik generalny w pkt 53 swojej opinii, sekcja ta obejmuje w szczególności transakcje, na podstawie których dochodzi do przeniesienia całości lub części majątku danej osoby, tak w trakcie jej życia, jak i po śmierci.
- 41 Dziedziczenie polega bowiem 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.
- 42 Wynika z tego, że spadek stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 73b traktatu (zob. podobnie również wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. str. I-15013, pkt 58), poza przypadkami, w których jego istotne składniki położone są w jednym państwie członkowskim.
- 43 W drugiej kolejności należy zbadać, czy uregulowanie takie jak uregulowanie w sprawie przed sądem krajowym stanowi ograniczenie przepływów kapitału.

- 44 W tym zakresie z orzecznictwa wynika, że do środków zakazanych przez art. 73b ust. 1 traktatu, stanowiących ograniczenia w przepływie kapitału zaliczają się te, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydenta tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innym państwie, lub w przypadku dziedziczenia, ograniczenia, które powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie będącej rezydentem w państwie członkowskim innym niż to, w którym znajdują się dane dobra i które nakłada podatek od spadku, którego przedmiotem są te dobra (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 10; ww. w sprawie Trummer i Mayer, pkt 26; z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-439/97 Sandoz, Rec. str. I-7041, pkt 19, oraz ww. w sprawie Barbier, pkt 62).
- 45 Tym samym uregulowanie krajowe takie jak to w sprawie przed sądem krajowym, przewidujące, iż spadek po obywatelu jednego państwa członkowskiego, który zmarł w okresie dziesięciu lat po tym, jak przeniósł swoje miejsce zamieszkania z tego państwa za granicę, jest opodatkowany tak, jak gdyby obywatel ten nadal zamieszkiwał w tym państwie członkowskim, i ustanawiające jednocześnie prawo do odliczenia kwot podatku od spadków pobranego w państwie członkowskim, do którego spadkobierca przeniósł swoje miejsce zamieszkania, nie stanowi ograniczenia w przepływie kapitału.
- 46 Przewidując bowiem te same warunki opodatkowania spadku po obywatelach, którzy przenieśli swoje miejsce zamieszkania za granicę oraz po obywatelach, którzy pozostali w danym państwie członkowskim, uregulowanie to nie może zniechęcić pierwszej kategorii osób do inwestowania w tym państwie członkowskim z innego państwa, ani drugiej kategorii do inwestowania w innym państwie z danego państwa członkowskiego, oraz niezależnie od miejsca, w którym znajdują się owe dobra, nie może ono również zmniejszyć wartości spadku po obywatelu, który przeniósł swoje miejsce zamieszkania za granicę. Okoliczność, iż uregulowanie to nie znajduje zastosowania do obywateli, którzy zamieszkiwali za granicą od więcej niż dziesięciu lat lub którzy nigdy nie mieli miejsca zamieszkania w danym państwie członkowskim, pozostaje w tym względzie bez znaczenia. To że uregulowanie to znajduje zastosowanie jedynie do obywateli rzeczonoego państwa członkowskiego, nie może stanowić ograniczenia w przepływie kapitałów obywateli innych państw członkowskich.

47 Jeżeli chodzi o różnicę w traktowaniu obywateli danego państwa członkowskiego i obywateli innych państw wynikającą z takiego uregulowania, jak uregulowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, to należy zauważyć, iż na potrzeby podziału kompetencji podatkowych nie można tych różnic uznać za dyskryminację zakazaną przez art. 73b traktatu. W rzeczywistości wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na skalę wspólnotową, różnice te wynikają z przysługującej państwom członkowskim kompetencji do określenia w sposób jednostronny lub w drodze konwencji kryteriów rozdziału ich kompetencji podatkowych [zob. podobnie, odnośnie do art. 48 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 39 WE), wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 30, oraz odnośnie art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) oraz art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE), wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 57].

48 Ponadto Trybunał stwierdził już przy innej okazji, iż dla celów podziału kompetencji podatkowych, wskazane jest, by państwa członkowskie wzorowały się na międzynarodowej praktyce, a w szczególności na modelowej konwencji sporządzonej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) (zob. ww. wyrok w sprawie Gilly, pkt 31). Należy stwierdzić zgodnie z tym, co twierdził rząd niderlandzki, że uregulowanie będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym jest zgodne z komentarzami do modelowej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie spadków i darowizn (raport komitetu OECD ds. podatkowych z 1982 r.). Z komentarzy do art. 4, 7, 9A i 9B do konwencji modelowej wynika, iż tego typu regulacja jest uzasadniona zapobieganiem takiemu sposobowi unikania opodatkowania, w ramach którego obywatel jednego państwa członkowskiego, przewidując swą śmierć, przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa, w którym podatek od spadków jest niższy. W komentarzach zaznaczono, iż podwójnego opodatkowania unika się poprzez system zaliczeń podatków oraz że z uwagi na to, iż zapobieganie unikaniu opodatkowania jest usprawiedliwione jedynie wówczas, gdy zgon następuje w krótkim czasie po przeniesieniu miejsca zamieszkania, maksymalnym dozwolonym terminem jest termin dziesięciu lat. W komentarzach tych wskazuje się także na to, że zakres tej regulacji może zostać poszerzony w ten sposób, iż obejmie on nie tylko obywateli danego państwa, ale również rezydentów, którzy nie posiadają jego obywatelstwa.

49 W tym kontekście należy zauważyć, iż samo przeniesienie miejsca zamieszkania z jednego państwa do drugiego nie podlega art. 73b traktatu. W rzeczywistości, na co

wskazał rzecznik generalny w pkt 58 opinii, takie przeniesienie miejsca zamieszkania nie oznacza samo w sobie transakcji finansowej lub przeniesienia własności ani też nie ma pozostałych, wynikających z załącznika I do dyrektywy 88/361 cech charakterystycznych przepływu kapitału.

- 50 W konsekwencji uregulowanie krajowe nie stanowi ograniczenia w przepływie kapitału w rozumieniu art. 73b traktatu z tego tylko względu, iż zniechęca ono obywatela do przeniesienia jego miejsca zamieszkania do innego państwa, utrudniając mu tym samym korzystanie z prawa do swobodnego przemieszczania się.
- 51 W związku z powyższym na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 73b traktatu powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak to przed sądem krajowym, zgodnie z którym spadek po obywatelu tego państwa członkowskiego, który zmarł w okresie dziesięciu lat po przeniesieniu swojego miejsca zamieszkania z tego państwa za granicę, jest opodatkowany tak, jak gdyby obywatel ten nadal zamieszkiwał w tym państwie, z zastrzeżeniem możliwości odliczenia podatku od spadków pobranego przez inne państwa.
- 52 Tym samym zbyteczne stało się udzielenie odpowiedzi na pytania prejudycjalne, w zakresie, w jakim dotyczą one art. 73c i 73d traktatu.

### **W przedmiocie kosztów**

- 53 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:

**Artykuł 73b traktatu WE (obecnie art. 56 WE) powinien być interpretowany w ten sposób, iż nie sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego takiemu jak to przed sądem krajowym, zgodnie z którym spadek po obywatelu tego państwa członkowskiego, który zmarł w okresie dziesięciu lat po przeniesieniu swojego miejsca zamieszkania z tego państwa za granicę, jest opodatkowany tak, jak gdyby obywatel ten nadal zamieszkiwał w tym państwie, z zastrzeżeniem możliwości odliczenia podatku pobranego przez inne państwa.**

Podpisy