

Sprawa C-43/07

D. M. M. A. Arens-Sikken

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 73b i 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) – Przepisy krajowe dotyczące podatku od spadków i podatku od przysporzenia, które przy obliczeniu tych podatków nie przewidują 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 państwie członkowskim, w którym jest położona nieruchomość stanowiąca przedmiot dziedziczenia – Ograniczenie – Uzasadnienie – Brak – Brak dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – Skutki zaliczenia niższej kwoty, w związku z unikaniem podwójnego opodatkowania, w państwie członkowskim miejsca zamieszkania tej osoby dla ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Podatek od spadków

(traktat WE, art. 73b, 73d (obecnie art. 56 WE, 58 WE))

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 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 połączonych z taką stawką progresywną mogło skutkować wyższym obciążeniem podatkowym dla spadkobierców, którzy nie mogą powołać się na taką możliwość odliczenia.

Ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wynika bowiem z okoliczności, że tego typu przepisy krajowe połączony ze stosowaniem progresywnej stawki opodatkowania prowadzi 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.

To odmienne traktowanie nie może być oparte na uzasadnieniu, że odnosi się ono do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne. Jeżeli przepisy krajowe dla celów opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia i położonej w danym państwie członkowskim

stawiają na tej samej podstawie 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 przyznaje, że w świetle charakteru i warunków tego opodatkowania pomiędzy tymi ostatnimi nie istnieje żadna różnica w obiektywnej sytuacji, która mogłaby uzasadniać odmienne traktowanie.

Na taką ocenę nie ma wpływu okoliczności, 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. 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.

(por. pkt 46, 54, 57, 60, 65, 67; pkt 1, 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 11 września 2008 r.(*)

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 73b i 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) – Przepisy krajowe dotyczące podatku od spadków i podatku od przysporzenia, które przy obliczeniu tych podatków nie przewidują 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 państwie członkowskim, w którym jest położona nieruchomość stanowiła przedmiot dziedziczenia – Ograniczenie – Uzasadnienie – Brak – Brak dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – Skutki zaliczenia niższej kwoty, w związku z unikaniem podwójnego opodatkowania, w państwie członkowskim miejsca zamieszkania tej osoby dla ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

W sprawie C-43/07

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonego 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,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, A. Ó Caoimh
(sprawozdawca) i A. Arabadjiev, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2007 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. de Mol, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez L. van den Broeck, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez A. Haeltermans, advocaat,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, A. Weimara oraz R. Troostersa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 marca 2008 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 73b i 73d traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 WE) odnosz?cych si? do swobodnego przep?ywu kapita?u.
- 2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy D.M.M.A. Arens?Sikken, ma??onk? obywatela niderlandzkiego, który zmar? we W?oszech, a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) w przedmiocie obliczenia podatku od przysporzenia nale?nego od nieruchomo?ci, któr? spadkodawca posiada? 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 [nast?pnie art. 67 traktatu WE (uchylony przez traktat z Amsterdamu)] (Dz.U. L 178, s. 5):

„1. Z zastrze?eniem nast?puj?cych przepisów pa?stwa cz?onkowskie znosz? ograniczenia w zakresie przep?ywów kapita?u, dokonywanych mi?dzy osobami zamieszka?ymi w pa?stwach cz?onkowskich. W celu u?atwienia stosowania niniejszej dyrektywy przep?ywy kapita?u

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 wyłączenie odliczenia 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 rzędu niderlandzkiego wynika, że stawka podatku od spadków jest progresywna z dwóch względów. Po pierwsze, zależy od wiążącej 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 wiążącej 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 skarżącego 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 należą do spadku nabywcy wspólnym małżonkiem, tj. D.M.M.A. Arens-Sikken.
- 16 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym i uwagami rzędu 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 byłaby zobowiązana do wypłaty na rzecz swoich dzieci równowartości ich odpowiednich udziałów w spadku w gotówce. Przejść zatem dług związany z nadwyżką przysporzenia wobec każdego ze swoich dzieci, a one stałyby się wierzycielami 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 zostali deklaracją 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 całą udział w tej nieruchomości pochodzący ze spadku i wezwęła ją do zapłaty kwoty podatku od przysporzenia obliczonego na podstawie wartości 475 000 NLG. Żadnego podatku od przysporzenia nie zapłacono 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 podtrzymaną przez wydane przez rzeczne 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, skarżnik majątku przyznany skarżącej stanowi 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 słuśnie 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 tak 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 dług wynikający z nadwyżki przysporzenia (podobnie jak wszystkie długie związane ze spadkiem) przy obliczeniu podstawy podatku od spadków, który byłby 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 należy 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 dotyczący 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 długie 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 swój własny udział 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 sprzeciwia się one przepisom państwa członkowskiego takim jak będzie 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 została pobrana w przypadku, gdyby osoba, po której nastąpiło otwarcie spadku, w chwili śmierci zamieszkiwała w Niderlandach, byłaby 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 zastosowanej 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, której 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 sposobami 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 zatytułowanej „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, nieruchomości położone 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, stanowiły 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 mogły 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 należytego 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, stanowiłby jedną piątą wartości tej nieruchomości.

36 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy krajowe, które określały wartość nieruchomości dla celów obliczenia wysokości podatku należytego 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 pochodzenia 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 te sąsownie podniosła Komisja, że w odniesieniu do metody obliczania zastosowanej w celu

określenia faktycznie należącego podatku, przepisy niderlandzkie wprowadzają rozróżnienie pomiędzy osobami, które w chwili śmierci miały miejsce zamieszkania w danym państwie czonkowskim, 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 piściu spadkobiercom nieruchomości położonej 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 tego 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 obciążonej przez jednego spadkobiercę, który przejąłby 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 rzędu 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 żonę małżonka, powstałymi po śmierci danej osoby w wyniku pozostawionego przez nią testamentu. Długi te nie obciążają nieruchomości, a wierzyciele żonę 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,

zagroźaj? swym funkcjonowaniem g?ównie obywatelom z innych pa?stw cz?onkowskich i s? sprzeczne z tymi artyku?ami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Gerritse, pkt 27 i 28).

45 Wprawdzie w sprawie przed s?dem krajowym, jak zauwa?y? sam s?d krajowy, d?ugi wynikaj?ce z nadwy?ki przysporzenia s? zwi?zane z nieruchomo?ci? b?d?c? przedmiotem sprawy, poniewa? wynikaj? one z okoliczno?ci, ?e na podstawie podzia?u spadku dokonanego przez rodziców inter vivos dobro to zosta?o nabyte w ca?o?ci przez skar??c? w post?powaniu przed s?dem krajowym, jednak w celu stwierdzenia istnienia ograniczenia co do zasady zakazanego przez art. 56 ust. 1 WE nie jest konieczne badanie, czy istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy d?ugami wynikaj?cymi z nadwy?ki przysporzenia a nieruchomo?ci? stanowi?c? przedmiot dziedziczenia. Zatem w przeciwie?stwie do ww. wyroków niniejsza sprawa dotyczy skutków przepisów krajowych, zró?nicowanych dla spadkobierców, które w przypadku podzia?u podstawy opodatkowania w nast?pstwie podzia?u spadku dokonanego przez rodziców inter vivos ustanawiaj? rozró?nienie w zale?no?ci od tego, czy osoba, po której nast?pi?o otwarcie spadku, w chwili ?mierci by?a rezydentem danego pa?stwa cz?onkowskiego.

46 W niniejszej sprawie, jak te? wynika z pkt 38–40 niniejszego wyroku, ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u wynika z okoliczno?ci, ?e przepisy krajowe takie jak w post?powaniu przed s?dem krajowym, po??czone ze stosowaniem progresywnej stawki opodatkowania, prowadz? do zró?nicowanego traktowania przy podziale obci??enia podatkowego pomi?dzy ró?nych spadkobierców osoby, która w chwili ?mierci by?a rezydentem i spadkobierców osoby, która w tej samej chwili nie by?a rezydentem danego pa?stwa cz?onkowskiego.

47 Na rozprawie rz?d niderlandzki sam przyzna?, ?e w sytuacji takiej jak w post?powaniu przed s?dem krajowym nieuwzgl?dnienie wierzytelno?ci wynikaj?cych z niedoboru przysporzenia przys?uguj?cych innym spadkobiercom takiej osoby nieb?d?cej rezydentem mog?oby skutkowa? wy?szym obci??eniem podatkowym, skoro podatek od przysporzenia jest pobierany wy??cznie od ?yj?cego ma??onka.

48 Nale?y zatem stwierdzi?, ?e w sytuacji takiej jak w post?powaniu przed s?dem krajowym ograniczenie wynikaj?ce z okoliczno?ci, ?e ?yj?cy ma??onek jest zobowi?zany do zap?aty podatku od przysporzenia od ca?ej warto?ci nieruchomo?ci, bez uwzgl?dnienia d?ugów wynikaj?cych z nadwy?ki przysporzenia, jest jeszcze wi?ksze przez okoliczno??, ?e jak wynika z pkt 12 niniejszego wyroku i uwag na pi?mie przedstawionych Trybuna?owi przez Komisj?, podatek od przysporzenia jest obliczany nie tylko w zale?no?ci od warto?ci nabycia, lecz tak?e z uwzgl?dnieniem wi?zi ??cz?cej podatnika i spadkodawc?. Wed?ug Komisji zwolnienie, które ma zastosowanie do ?yj?cych ma??onków, jest zwykle znaczne, w przeciwie?stwie do tego, które dotyczy dzieci.

49 Nale?y nast?pnie zbada?, czy tak stwierdzone ograniczenie w swobodnym przep?ywie kapita?u mo?e by? uzasadnione na gruncie postanowie? traktatu.

50 W tym miejscu nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE „art. 56 nie narusza prawa pa?stw cz?onkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktuj?cych odmiennie podatników ze wzgl?du na ró?ne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapita?u”.

51 Ten przepis art. 58 WE, jako stanowiący odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem wykładni zawężającej. Dlatego ten przepis 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 nieruchomości położone w Niderlandach i pozostawione 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 podstawie 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., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, 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 rzęd 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 progresywny stawek podatku i gdyby nieuwzględnienie tych długów połączone z takim stawkiem progresywnym 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 Denkvit Internationaal i Denkvit France, pkt 43).

63 W odniesieniu do już rozdzielonych kompetencji podatkowych państwa członkowskie nie mogły jednak uwolnić się od przestrzegania reguł wspólnotowych (ww. wyroki w sprawach: Saint-Gobain ZN, pkt 58; Bouanich, pkt 50, oraz Denkvit Internationaal i Denkvit 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 nieruchomości, 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 nieruchomości, 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 nieruchomości, 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 zobowiązania, które na nim ciąży 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 należącego 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 połączzone 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

* Język postępowania: niderlandzki.