

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 17 października 2013 r. (*)

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 56–58 WE – Podatki od spadków – Spadkodawca i spadkobierca mający miejsce zamieszkania w państwie trzecim – Masa spadkowa – Nieruchomości położone w państwie członkowskim – Prawo do kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania – Odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów

W sprawie C-181/12

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy) postanowieniem z dnia 2 kwietnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 kwietnia 2012 r., w postępowaniu:

Yvon Welte

przeciwko

Finanzamt Velbert,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, C.G. Fernlund A. Ó Caoimh (sprawozdawca), C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 marca 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Y. Weltego przez M. Duffnera, Rechtsanwalt,
- w imieniu Finanzamt Velbert przez A. Ludwiga, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez A. Wiedmann oraz T. Henzego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez adwokata A. Lepière’a,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 czerwca 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 WE i 58 WE.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Y. Weltem, wdowcem po obywatelce szwajcarskiej zmarłej w Szwajcarii, a Finanzamt Velbert (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie obliczenia podatku od spadków dotyczącego obszaru zabudowanego znajdującego się w Niemczech, którego właścicielem była zmarła.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 1 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, s. 5):
- „1. Z zastrzeżeniem następujących przepisów państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą zawartą w załączniku I.
2. Przelewy w odniesieniu do przepływów kapitału odbywają się na tych samych warunkach kursowych, jakie obowiązują przy realizacji płatności w transakcjach bieżących”.
- 4 Wśród przepływów kapitału wymienionych w załączniku I do dyrektywy 88/361 w pkt I zawarte są „Inwestycje bezpośrednie”, w pkt II „Inwestycje w nieruchomości (nieobjęte pkt I)”, a w pkt XI „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, które obejmują między innymi spadki i zapisy.

Prawo niemieckie

- 5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawa o podatku od spadków i darowizn), w wersji ogłoszonej w dniu 27 lutego 1997 r. (BGBl. 1997 I, s. 378), zmieniona przez art. 1 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ustawy o zmianie prawa w sprawie podatku od spadków i wyceny) z dnia 24 grudnia 2008 r. (BGBl. 2008 I, s. 3018) (zwana dalej „ErbStG”) zawiera następujące przepisy:

„§ 1 Czynności podlegające opodatkowaniu

- (1) Podatkowi od spadków (lub darowizny) podlegają:

1. nabycie w drodze dziedziczenia;
2. darowizny pomiędzy żyjącymi;
3. [...]

§ 2 Osobisty obowiązek podatkowy

- (1) Obowiązek podatkowy powstaje:

1. w przypadkach wymienionych w § 1 ust. 1 pkt 1–3, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci, darczyńca w chwili dokonania darowizny albo nabywca w chwili zdarzenia powodującego

powstanie obowiązku podatkowego jest osobą krajową – w odniesieniu do całego przysporzenia majątkowego.

Osobami krajowymi są:

- a) osoby fizyczne posiadające w kraju miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu;
- b) obywatele niemieccy przebywający nie dłużej niż nieprzerwanie pięć lat za granicą bez miejsca zamieszkania w kraju.

[...]

3. we wszystkich innych przypadkach w odniesieniu do przysporzenia majątkowego składającego się z majątku krajowego w rozumieniu § 121 Bewertungsgesetz [ustawy w sprawie wyceny, zwanej dalej »BewG«].

[...]

§ 3 Nabycie w drodze dziedziczenia

(1) Nabycie w drodze dziedziczenia stanowi:

1. nabycie spadku [...]

[...]

§ 15 Grupy podatkowe

(1) Na podstawie osobistego stosunku nabywcy do spadkodawcy albo darczyńcy wyróżnia się następujące trzy grupy podatkowe:

Grupa podatkowa I:

małżonk:

[...]

§ 16 Kwoty wolne od podatku

W przypadkach przewidzianych w § 2 ust. 1 pkt 1 zwolnione z podatku jest nabycie dóbr:

1. przez małżonka w wysokości 500 000 EUR [...]

[...]

(2) W przypadkach, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 3, kwota wolna od podatku przewidziana w ust. 1 zastępuje się kwotą 2000 EUR.

[...]

§ 19 Stawki podatkowe

(1) Podatek pobiera się według następujących stawek:

Wartość nabytego dobra podlegającego opodatkowaniu (§ 10) do kwoty... EUR włącznie

Stawka procentowa w grupie podatkowej

I

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

[...]”.

6 Paragraf 121 BewG, w brzmieniu zmienionym przez art. 2 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ustawy o reformie podatku od spadków i ustawy w sprawie wyceny) z dnia 24 grudnia 2008 r., zatytułowany „Majątek krajowy”, stanowi:

„Majątek krajowy obejmuje:

[...]

2. majątek nieruchomy położony w kraju;

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

7 F.I. Welte-Schenkel, urodzona w Niemczech, która została obywatelką szwajcarską po zawarciu związku małżeńskiego z Y. Weltem, obywatelem szwajcarskim, zmarła w dniu 27 marca 2009 r. w Szwajcarii, gdzie mieszkała ze swoim małżonkiem. Ten ostatni jest jej jedynym spadkobiercą.

8 Zmarła była właścicielką gruntu w Düsseldorfie (Niemcy), którego wartość Finanzamt

Düsseldorf/Süd (urząd skarbowy Düsseldorf/Południe) ustalił na dzień zgonu spadkodawczyni na 329 200 EUR. Z informacji przedstawionych Trybunałowi wynika, że na tym gruncie stał dom rodziców zmarłej, który odziedziczyła ona w chwili śmierci jej matki. Zmarła była również posiadaczką rachunków w dwóch bankach w Niemczech, których stan wykazywał łącznie kwotę 33 689,72 EUR. Poza tym była ona posiadaczką rachunków w bankach szwajcarskich, których stan wykazywał łącznie równowartość 169 508,04 EUR.

9 Decyzją z dnia 31 października 2011 r. Finanzamt określił należny od Y. Weltego podatek od spadków na 41 450 EUR. Kwota ta otrzymano, odnosząc do podstawy opodatkowania – określonej jako wartość samego gruntu położonego w Düsseldorfie, od której odliczono ryczałt w wysokości 10 300 EUR z tytułu kosztów dziedziczenia – kwotę wolną od podatku w wysokości 2000 EUR przewidzianą w § 16 ust. 2 ErbStG w wypadku dziedziczenia między nierezydentami.

10 Decyzją z dnia 23 stycznia 2012 r. Finanzamt oddalił zażalenie, które wniosł Y. Welte, chcąc skorzystać z kwoty wolnej od podatku w wysokości 500 000 EUR, przewidzianej w § 16 ust. 2 ErbStG na korzyść matki, gdy dziedziczenie dotyczy przynajmniej jednego rezydenta.

11 Na decyzję Y. Welte wniosł skargę do Finanzgericht Düsseldorf, w której argumentował, że nierówne traktowanie podatników podatku od spadków będących rezydentami i nierezydentami narusza swobodę przepływu kapitału zagwarantowaną w traktacie WE.

12 Według sądu odsyłającego jest wątpliwe, czy § 16 ust. 2 ErbStG jest zgodny z art. 56 ust. 1 WE i art. 58 WE. W świetle bowiem tego pierwszego przepisu Y. Weltemu, jako podlegającemu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, przysuguje jedynie kwota wolna od podatku w wysokości 2000 EUR od spadku. Tymczasem gdyby zmarła lub on sam w chwili otwarcia spadku zamieszkiwali w Niemczech, Y. Weltemu przysługiwałaby kwota wolna od podatku w wysokości 500 000 EUR przewidziana w § 16 ust. 1 ErbStG, a tym samym wcale nie musiałby on zapłacić podatku od spadków.

13 Sąd odsyłający wskazuje, że w wyroku z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C-510/08 Mattner, Zb.Orz. s. I-3553, pkt 56, Trybunał orzekł, iż art. 56 WE i 58 WE stoją na przeszkodzie obowiązywaniu przepisu takiego jak § 16 ust. 2 ErbStG, w zakresie w jakim przewiduje on, że przy obliczaniu podatku od darowizn kwota wolna od podatku odliczana od podstawy opodatkowania w przypadku nabytej w drodze darowizny nieruchomości położonej na terytorium tego państwa jest niższa – jeżeli darczyńca i obdarowany w dniu dokonania darowizny posiadają miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim – od kwoty, która miałaby zastosowanie, jeżeli przynajmniej jeden z nich miałby w tym dniu miejsce zamieszkania w pierwszym państwie członkowskim.

14 Sąd ten zauważa jednak, że niniejsza sprawa różni się pod dwoma względami od sprawy, która doprowadziła do wydania ww. wyroku w sprawie Mattner. Po pierwsze, w dniu śmierci zmarła i Y. Welte posiadali miejsce zamieszkania nie w państwie członkowskim Unii Europejskiej, lecz w państwie trzecim. Po drugie, spadek nabyty przez Y. Weltego obejmował nie tylko grunt zmarłej, ale także środki zgromadzone w niemieckich i szwajcarskich bankach. Z tego względu nieprzyznanie Y. Weltemu kwoty wolnej od podatku w wysokości 500 000 EUR, a jedynie w wysokości 2000 EUR, może być uzasadnione, skoro opodatkowano jedynie cztery masy spadkowej znajdujące się w Niemczech.

15 Sąd odsyłający wątpi jednak, że powołując się na wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 27, 31, i ww. wyrok w sprawie Mattner, aby w sprawie głównej argumenty te mogły uzasadnić nierówne traktowanie rezydentów i nierezydentów. Uważa w szczególności, że przyznanie Y. Weltemu kwoty wolnej od podatku w wysokości jedynie 2000 EUR wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia równego traktowania z osobami

b?d?cymi rezydentami. W niniejszej sprawie bowiem warto?? gruntu po?o?onego w Düsseldorfie, który stanowi mas? spadkow? opodatkowan? w Niemczech, zosta?a ustalona na 329 200 EUR, co odpowiada oko?o 62% warto?ci ca?ego spadku w kwocie 532 397,76 EUR. Trudno zatem, by nieopodatkowanie oko?o 38% warto?ci spadku uzasadnia?o kwot? woln? w wysoko?ci 2000 EUR zamiast 500 000 EUR.

16 W tych okoliczno?ciach Finanzgericht Düsseldorf postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 [WE] i 58 [WE] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one temu, aby krajowe uregulowanie pa?stwa cz?onkowskiego w dziedzinie podatku od spadków przewidywa?o w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia gruntu po?o?onego na terytorium kraju przez osob? nieb?d?c? rezydentem kwot? woln? od podatku w wysoko?ci jedynie 2000 EUR na rzecz nabywcy nieb?d?cego rezydentem, podczas gdy przy nabyciu w drodze dziedziczenia zosta?aby przyznana kwota wolna od podatku w wysoko?ci 500 000 EUR, gdyby spadkodawca lub nabywca w chwili otwarcia spadku posiada? miejsce zamieszkania w danym pa?stwie cz?onkowskim?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy w istocie d??y do ustalenia, czy art. 56 WE i 58 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego w dziedzinie obliczania podatku od spadków, które przewiduje w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia gruntu po?o?onego na terytorium tego pa?stwa, je?eli – jak w okoliczno?ciach sprawy g?ównej – zmar?y i nabywca spadku w chwili otwarcia spadku posiadali miejsce zamieszkania w pa?stwie trzecim takim jak Konfederacja Szwajcarska, ?e kwota wolna od podatku odliczana od podstawy opodatkowania jest ni?sza od kwoty wolnej od podatku, jaka zosta?aby przyznana, gdyby przynajmniej jeden z nich w tej samej chwili posiada? miejsce zamieszkania w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim.

18 Artyku? 56 ust. 1 WE wprowadza ogólny zakaz wszelkich ogranicze? w przep?ywie kapita?u mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi oraz mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi.

19 Poniewa? w traktacie brak jest definicji poj?cia przep?ywu kapita?u, Trybuna? przyzna? walor interpretacyjny nomenklaturze stanowi?cej za??cznik I do dyrektywy 88/361, przy czym zgodnie ze wst?pem do tego za??cznika zawarta w nim lista nie ma charakteru wyczerpuj?cego (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?513/03 van Hilten?van der Heijden, Zb.Orz. s. I?1957, pkt 39; a tak?e z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawie C?25/10 Missionswerk Werner Heukelbach, Zb.Orz. s. I?497, pkt 15).

20 W tym wzgl?dzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e dziedziczenie, które polega na przej?ciu na jedn? lub wi?cej osób maj?tku po osobie zmar?ej, obj?te pkt XI za??cznika I do dyrektywy 88/361 zatytu?owanym „Przep?ywy kapita?u o charakterze osobistym”, stanowi przep?yw kapita?u w rozumieniu art. 56 WE, z wyj?tkiem przypadków, w których wyst?pienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C?364/01 Barbier, Rec. s. I?15013, pkt 58; ww. wyrok w sprawie van Hilten?van der Heijden, pkt 40–42; wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C?31/11 Scheunemann, pkt 22).

21 Sytuacja, w której osoba zamieszka?a w Szwajcarii w chwili ?mierci pozostawia w spadku innej osobie, równie? zamieszka?ej w tym samym pa?stwie, ca?o?? rzeczy, w tym nieruchomo?? po?o?on? w Niemczech i podlegaj?c? wymiarowi podatku od spadków w tym samym pa?stwie cz?onkowskim, nie mo?e by? uwa?ana za sytuacj? czysto wewn?trzn?. W zwi?zku z tym sporne

w postępowaniu głównym nabycie w drodze dziedziczenia stanowi transakcję należąca do przepływów kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

22 W związku z tym przede wszystkim należy zbadać, czy, jak to podnosi w postępowaniu głównym Y. Welte oraz w pisemnych uwagach do Trybunału Komisja Europejska, uregulowanie takie jak sporne w postępowaniu głównym stanowi ograniczenie przepływu kapitału.

W przedmiocie istnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE

23 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w odniesieniu do dziedziczenia środkami zakazanymi w art. 56 ust. 1 WE, stanowiłymi ograniczenia w przepływie kapitału, są takie, które powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie mającej miejsce zamieszkania w państwie innym niż to, w którym znajdują się dane dobra i w którym są one opodatkowane (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Barbier, pkt 62; wyroki: z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 44; w sprawie C-43/07 Arens-Sikken, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 37; a także ww. wyrok w sprawie Missionswerk Werner Heukelbach, pkt 22).

24 W niniejszej sprawie przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego przewidują, że w wypadku spadku obejmującego nieruchomości położone w Niemczech, jeżeli zmarły i spadkobierca nie posiadali miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim w chwili otwarcia spadku, kwota wolna od podatku odliczana od podstawy opodatkowania jest niższa niż ta, która miałaby zastosowanie, gdyby zmarły lub spadkobierca posiadali miejsce zamieszkania na terytorium niemieckim w tej samej chwili.

25 Należy zatem stwierdzić, że takie przepisy, które uzależniają stosowanie kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania danej nieruchomości od miejsca zamieszkania zmarłego i spadkobiercy w chwili otwarcia spadku, prowadzą do tego, że nabycie w drodze dziedziczenia pomiędzy nierezydentami obejmuje także rzeczy podlegające wiążącemu cię arrowi podatkowemu niż nabycie w drodze dziedziczenia dotyczącej przynajmniej jednego rezydenta, a zatem skutkuje zmniejszeniem wartości rzeczowego spadku (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 45, 46; w sprawie Mattner, pkt 27, 28; a także w sprawie Missionswerk Werner Heukelbach, pkt 24).

26 Z powyższego wynika, że uregulowanie krajowe, takie jak sporne w postępowaniu głównym, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

W przedmiocie stosowania art. 57 ust. 1 WE dotyczącego ograniczeń w swobodnym przepływie kapitału w stosunku do państw trzecich

27 Rządy niemiecki i belgijski, a także Komisja, podnosi jednak, że takie ograniczenie, o ile dotyczy przepływu kapitału z państwem trzecim, może być dopuszczone na podstawie art. 57 ust. 1 WE.

28 Należy przypomnieć, że na podstawie tego postanowienia art. 56 WE nie narusza ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii 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.

29 W tym względzie należy zauważyć, że art. 57 ust. 1 WE, który ustanawia wyczerpujący

wykaz przepływów kapitału, które nie muszą podlegać stosowaniu art. 56 ust. 1 WE, nie wymienia spadków. Jako odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału takie postanowienie należy interpretować ściśle (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie *Eckelkamp i in.*, pkt 57).

30 Zarówno rząd niemiecki, jak i Komisja, do których przytocza się rząd belgijski, podkreślają jednak, że art. 57 ust. 1 WE ma zastosowanie do przepływów kapitału, gdy dotyczą one „inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości”. Spadek obejmujący nieruchomości stanowi taką inwestycję, jeżeli nabywca takiego spadku wskutek przeniesienia wszystkich praw i obowiązków zmarłego na jego spadkobierców wstępuje na jego miejsce w odniesieniu do własności wskazanej rzeczy. Dziedziczenie tego rodzaju stanowi zatem formę nabycia nieruchomości, która jest porównywalna z inwestycją w nieruchomości.

31 Należy jednak stwierdzić, że podczas gdy spadki, jak już przypomniano w pkt 20 niniejszego wyroku, należą do pkt XI, zatytułowanego „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, w załączniku I do dyrektywy 88/361, to zarówno „inwestycje bezpośrednie”, jak i „inwestycje w nieruchomości” należą do różnych jej punktów, tzn. odpowiednio pkt I i II rzeczonego załącznika.

32 Jako że te ostatnie pojęcia nie są zdefiniowane przez traktat, z wykazu znajduć się w pkt I i z odnoszących się do niego wyjaśnień, którym Trybunał przyznał już walor interpretacyjny, wynika, że pojęcie inwestycji bezpośrednich obejmuje wszelkiego rodzaju inwestycje dokonywane przez osoby fizyczne lub prawne, które są ujęte w ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych i bezpośrednich powiązań między osobą, która wniosła kapitał, a przedsiębiorcą, któremu udostępniła ona kapitał w celu prowadzenia działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 *Holböck*, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 34, 35 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

33 Z samego tytułu pkt II załącznika I do dyrektywy 88/361 wynika, że „inwestycje w nieruchomości” zawarte w tym punkcie nie obejmują inwestycji bezpośrednich, o których mowa w pkt I tego załącznika.

34 W tych okolicznościach należy uznać – podobnie jak rzecznik generalny w pkt 55 opinii – że wymieniałby „inwestycje bezpośrednie, w tym inwestycje w nieruchomości”, art. 57 ust. 1 WE odnosi się wyjątkowo do tych inwestycji w nieruchomości, które stanowią inwestycje bezpośrednie wchodzące w zakres pkt I załącznika I do dyrektywy 88/361.

35 Natomiast „inwestycje majątkowe” w nieruchomości, takie jak budowa przedmiotem postępowania głównego, które odnoszą się do domu rodziców zmarłej, dokonywane w celach prywatnych bez związku z wykonywaniem działalności gospodarczej, nie należą do zakresu zastosowania art. 57 ust. 1 WE.

36 Taki wniosek, który jest zgodny ze ściśłą wykładnią, jaką należy zastrzec dla tego przepisu jako odstępstwa od swobodnego przepływu kapitału, w żaden sposób nie jest podważany, wbrew temu, co twierdzi Komisja, przez ww. wyrok w sprawie *Scheunemann*.

37 Prawdą jest, że w pkt 35 tego wyroku Trybunał orzekł, iż przepisy prawa państwa członkowskiego wyjątkowo przy ustalaniu wymiaru podatku od spadków prawo do określonych korzyści podatkowych w odniesieniu do dziedziczenia udziałów w spółce kapitałowej z siedzibą w państwie trzecim dotyczą w przeważającej mierze wykonywania swobody prowadzenia działalności gospodarczej, a nie swobodnego przepływu kapitału, jako że udział ten pozwala udziałowcowi wywierać wpływ na decyzje i działalność spółki. Trybunał nie oparł się zatem na nomenklaturze przewidzianej w załączniku I do dyrektywy 88/361 w celu ustalenia podstawowej

swobody mającej zastosowanie do danej sytuacji.

38 Niniejsza sprawa dotyczy jednak interpretacji odstępowania od swobodnego przepływu kapitału, w sytuacji gdy bezsporne jest, że ta swoboda ma zastosowanie. Podczas gdy podstawowe swobody przyznane przez traktat powinny być interpretowane szeroko, odstępowanie od takiej swobody należy – jak już wspomniano w pkt 29 i 36 niniejszego wyroku – interpretować ściśle.

39 W konsekwencji ograniczenie takie jak błądce przedmiotem postępowania głównego dotyczącego swobody przepływu z państwem trzecim takim jak Konfederacja Szwajcarska musi podlegać stosowaniu art. 56 ust. 1 WE na podstawie art. 57 ust. 1 WE.

40 W tych okolicznościach należy zbadać, w jakim zakresie tak stwierdzone ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu.

W przedmiocie istnienia uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału na podstawie art. 58 ust. 1 i 3 WE

41 Zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE art. 56 „nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

42 To postanowienie art. 58 WE, jako stanowiące odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem ścisłej wykładni. Dlatego też nie można go 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. wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, pkt 40; a także ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 57; w sprawie Arens-Sikken, pkt 51; w sprawie Mattner, pkt 32).

43 W rzeczywistości bowiem wyjątek przewidziany w art. 58 ust. 1 lit. a) WE sam jest ograniczony przez ust. 3 tego artykułu, który stanowi, że „rodki krajowe określone w ust. 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 56” (zob. ww. wyroki: w sprawie Jäger, pkt 41, w sprawie Eckelkamp i in., pkt 58; w sprawie Arens-Sikken, pkt 52; a także w sprawie Mattner, pkt 33).

44 Należy więc odróżnić nierówne traktowanie dozwolone na mocy art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej w ust. 3 tego artykułu. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że aby daną krajową regulację podatkową, taką jak sporna w postępowaniu głównym, która przy obliczaniu podatku od spadków wprowadza rozróżnienie w zakresie wysokości kwoty wolnej od podatku stosowanej do podstawy opodatkowania nieruchomości położonej w danym państwie członkowskim w zależności od tego, czy zmarły lub spadkobierca ma miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim, czy też obaj mają miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, można byżo uznać za zgodną z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, konieczne jest, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub też aby byżo ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Ponadto aby odmienne traktowanie mogło być uzasadnione, nie powinno wychodzić poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu zamierzonego przez sporne uregulowanie (zob. wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 29; a także ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 58, 59; w sprawie Arens-Sikken, pkt 52, 53; w sprawie Mattner, pkt 34).

W przedmiocie porównywalności danych sytuacji

45 Rząd niemiecki, popierany przez rząd belgijski, podnosi, że nabycie w drodze dziedziczenia dotyczy nie rezydentów i dotyczy rezydentów należą do obiektywnie odmiennych sytuacji. W pierwszej bowiem sytuacji nabywca podlegał ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od spadków w Niemczech jest opodatkowany wyłącznie w tym państwie członkowskim od aktywów wymienionych w § 121 BewG, które wykazują z nim związek i stanowi „majątek krajowy”. Natomiast w drugiej sytuacji nabywca podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od spadków w Niemczech jest opodatkowany w tym państwie członkowskim od całości nabytego majątku, niezależnie od jego składu i miejsca położenia, na mocy zasady „majątku globalnego”.

46 Zdaniem tych rządów przepisy będące przedmiotem postępowania głównego są w tym aspekcie zgodne z orzecznictwem wynikającym z wyroku z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, zgodnie z którym to państwo miejsca zamieszkania jest co do zasady zobowiązane do oceny ogólnych możliwości ci płatniczych rezydenta i przyznania mu w danym wypadku kwot wolnych od podatku z uwagi na jego sytuację osobistą, przy czym dochód uzyskany na terytorium jednego państwa przez nie rezydenta najczęście stanowi jedynie część jego globalnego dochodu. W ten sam sposób w niniejszej sprawie podstawa opodatkowania podatkiem od spadku nie rezydenta co do zasady będzie różniła się od podstawy opodatkowania rezydenta.

47 Rządy niemiecki i belgijski zauważają jeszcze w tym względzie, podobnie jak są odsyłający, że mimo iż Trybunał nie podzielił tej argumentacji w ww. wyroku w sprawie Mattner, który dotyczy tego samego odmiennego traktowania, co będące przedmiotem niniejszego postępowania głównego, to wyrok ten dotyczy nie obliczenia podatku od spadków od całości przysporzenia majątkowego, lecz obliczenia podatku od darowizn od samej nieruchomości, a zatem w takim wypadku nie istniała żadna obiektywna różnica sytuacji między darowizną wchodzącą w zakres ograniczonego obowiązku podatkowego a darowizną wchodzącą w zakres nieograniczonego obowiązku podatkowego.

48 Należy jednak stwierdzić, że rzeczona argumentacja została odrzucona przez Trybunał nie tylko – jak twierdzi te rządy – w odniesieniu do obliczenia podatku od darowizn należącego z tytułu darowizny nieruchomości (ww. wyrok w sprawie Mattner, pkt 35–38), lecz również w odniesieniu do obliczenia podatku od spadków należącego z tytułu takiej rzeczy (zob. ww. wyroki: w sprawie Jäger, pkt 44; w sprawie Eckelkamp i in., pkt 61–63; a także w sprawie Arens-Sikken, pkt 55–57).

49 W tym względzie Trybunał orzekł, że jeżeli chodzi o kwotę podatku od spadków należącego z tytułu nieruchomości położonej w Niemczech, nie może istnieć żadna obiektywna różnica uzasadniająca nierówne traktowanie pod względem podatkowym, odpowiednio, sytuacji osób, z których żadna nie zamieszkuje w tym państwie członkowskim, oraz sytuacji, w której co najmniej jedna z nich zamieszkuje w tym państwie. Kwota podatku od spadków dotyczącego nieruchomości położonej w Niemczech jest bowiem obliczana, na podstawie ErbStG, w zależności od wartości tej nieruchomości i osobistego związku istniejącego między zmarłym a spadkobiercą. Ani jedno, ani drugie z tych dwóch kryteriów nie zależy od miejsca ich zamieszkania (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Jäger, pkt 44; w sprawie Eckelkamp i in., pkt 61, a także w sprawie Arens-Sikken, pkt 55).

50 Ponadto przepisy niemieckie co do zasady uznają zarówno nabywcę spadku otwartego między nie rezydentami, jak i spadku dotyczącego przynajmniej jednego rezydenta za podatników do celów poboru podatku od spadków związanego z nieruchomościami położonymi w

Niemczech. Tylko w odniesieniu do kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania uregulowanie to odmiennie traktuje przy obliczaniu podatków od spadków dotyczących nieruchomości położonych w Niemczech spadki otwarte pomiędzy nierezydentami oraz spadki, w których uczestniczy rezydent. Natomiast ustalenie grupy i stawki podatkowej, przewidziane w §§ 15 i 19 ErbStG, wynika z tych samych zasad.

51 Skoro uregulowanie krajowe stawia na tej samej płaszczyźnie dla celów opodatkowania nabytej w drodze dziedziczenia nieruchomości położonej na terytorium danego państwa czonkowskiego, po pierwsze, spadkobierców będących nierezydentami, którzy nabyli to dobro od zmarłego nierezydenta, oraz po drugie, spadkobierców będących nierezydentami lub rezydentami, którzy nabyli takie dobro od zmarłego rezydenta, to nie może ono, bez naruszania wymogów prawa Unii, traktować owych spadkobierców odmiennie w ramach tego samego opodatkowania w odniesieniu do stosowania kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania tej nieruchomości. Traktując w taki sam sposób – z wyjątkiem wysokości kwoty wolnej od podatku, z której może skorzystać spadkobierca – spadki otwarte na rzecz tych dwóch kategorii osób, ustawodawca krajowy przyznał w istocie, że nie istnieje pomiędzy tymi kategoriami w zakresie sposobów i warunków poboru podatku od spadków żadna obiektywna różnica, która mogłaby uzasadnić odmienne traktowanie (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Eckelkamp i in., pkt 63; w sprawie Arens/Sikken, pkt 57; a także w sprawie Mattner, pkt 38).

52 Należy wprowadzić przyznać, że – jak podnosisz rzędy niemiecki i belgijski – podstawa opodatkowania nabycia w drodze dziedziczenia przez spadkobiercę nierezydenta, jeżeli podlega on ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od spadków w Niemczech, „co do zasady”, według słów użytych przez te rzędy, jest niższa niż podstawa opodatkowania spadkobiercy rezydenta lub nierezydenta, który podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie tego podatku w tym państwie członkowskim.

53 Jednakże ta okoliczność nie może podważyć powyższych stwierdzeń, ponieważ kwota wolna od podatku odliczana od podstawy opodatkowania przewidziana przez przepisy będące przedmiotem postępowania głównego nie różni się w żaden sposób w zależności od kwoty podstawy opodatkowania spadku, lecz pozostaje taka sama, niezależnie od tego, jaka jest ta ostatnia kwota. Jak bowiem wynika z akt przekazanych Trybunałowi, ta kwota wolna od podatku jest przyznawana automatycznie każdemu spadkobiercy tylko na podstawie jego statusu podatnika podatku od spadków w Niemczech, w celu zapewnienia zwolnienia członków rodziny poprzez obniżenie rocznej kwoty spadku. Podobnie jak ten status podatnika w niczym nie zależy od miejsca zamieszkania, ponieważ sporne przepisy obejmują podatkiem od spadków wszelkie nabycie nieruchomości położonej w Niemczech, niezależnie od tego, czy zmarły i spadkobierca są rezydentami czy nierezydentami, cel czonkowskiego zwolnienia członków rodziny dotyczy w taki sam sposób wszystkich podatników podatku od spadków w Niemczech, niezależnie od tego, czy są rezydentami, czy nierezydentami, bowiem zwolnienie to ma na celu obniżenie rocznej kwoty spadku.

54 Nabywca spadku, którego podstawa opodatkowania w Niemczech ograniczała się – podobnie jak w przypadku Y. Weltego w postępowaniu głównym – do nieruchomości położonej w tym państwie członkowskim, sam mógłby powołać się – w odróżnieniu od Y. Weltego – na kwotę wolną od podatku w wysokości 500 000 EUR, gdyby ten nabywca nabył taką rzecz od osoby zamieszkałej na terytorium Niemiec, z której pozostawała w związku małżeńskim, lub gdyby mieszkając na tym terytorium rzeczony nabywca nabył taką rzecz od takiej osoby, która tam nie mieszkała.

55 Wynika z tego, że skoro kwota wolna od podatku nie jest uzależniona od kwoty podstawy opodatkowania, lecz jest przyznawana spadkobiercy jako podatnikowi, ograniczony obowiązek

podatkowy spadkobiercy nierezydenta nie stanowi okoliczności, która może prowadzić do obiektywnie odmiennej, z uwagi na tę kwotę wolną od podatku, sytuacji tego spadkobiercy w stosunku do sytuacji spadkobiercy nierezydenta zmarłego bądź tego rezydentem lub spadkobiercy rezydenta zmarłego bądź tego rezydentem albo nierezydentem.

56 Wynika z tego, że w postępowaniu głównym sytuacja Y. Weltego jest porównywalna z sytuacją kałdego spadkobiercy, który w drodze spadku nabywa nieruchomości położoną w Niemczech od zmarłej osoby, która mieszkała w tym państwie członkowskim i z którą pozostawała w związku małżeńskim, jak również z sytuacją spadkobiercy mającego miejsce zamieszkania w Niemczech, który dokonuje tego nabycia od zmarłego małżonka niezamieszkałego w tym państwie członkowskim.

57 Należy zatem zbadać, czy przepisy takie jak bądź ce przedmiotem postępowania głównego mogą być obiektywnie uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, jak podnosi pomocniczo rząd niemiecki.

W przedmiocie istnienia nadrzędnego względu interesu ogólnego

58 W pierwszej kolejności rząd niemiecki podnosi, że uregulowanie sporne w sprawie głównej jest zgodne z zasadą spójności systemu podatkowego. Przy ograniczonym obowiązkowi podatkowym korzyść z obniżonej podstawy opodatkowania jest bowiem wyrównywana przez niedogodność wynikającą z obniżonej kwoty wolnej od podatku, podczas gdy przy nieograniczonym obowiązkowi podatkowym korzyść z wyższej kwoty wolnej od podatku jest wyrównywana przez niedogodność wynikającą z szerszej podstawy opodatkowania.

59 W tym względzie należy przypomnieć, że wprawdzie z orzecznictwa Trybunału wynika, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, niemniej jednak aby można było uwzględnić to uzasadnienie, konieczne jest wykazanie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy przyznaniem danej ulgi podatkowej a wyrównaniem tej korzyści przez zapłatę określonego podatku (zob. ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 42; a także wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 77, 78).

60 W niniejszej sprawie wystarczy stwierdzić, że ulga podatkowa wynikająca w państwie członkowskim, na terytorium którego położona jest nieruchomość stanowi ca przedmiot spadku, z zastosowania pełnej kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania, wówczas gdy w spadek ten dotyczy co najmniej jednego rezydenta tego państwa, nie jest wyrównywana przez niego poprzez jakkolwiek zapłatę określonego podatku z tytułu podatku od spadków (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Mattner, pkt 54).

61 Z powyższego wynika, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowanie nie może zostać uzasadnione koniecznością zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego.

62 W drugiej kolejności rząd niemiecki podnosi, że sporne w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe służy skuteczności kontroli podatkowych. Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) ustanawia bowiem ramy współpracy między właściwymi organami państw członkowskich, jaka nie istnieje między nimi a właściwymi organami państwa trzeciego, jeżeli to ostatnie nie podjęło żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy. Niemiecka administracja podatkowa nie miała z pewnością możliwości objęcia spadku po zmarłym zamieszkałym w Szwajcarii. W szczególności obowiązek urzędników stanu cywilnego w zakresie stwierdzenia zgonu, sądów i notariuszy w zakresie zgłoszenia rozporządzenia na wypadek

śmierci lub wydania aktów zgonu, a także niektórych depozytariuszy lub zarządców majątkowych w zakresie dokonania zgłoszenia, dotyczą tylko podmiotów niemieckich. W tych okolicznościach krajowa administracja podatkowa może tylko przyjąć informacje podane przez spadkobiercę, bez możliwości ich weryfikacji.

63 Według orzecznictwa Trybunału, jeżeli uregulowania danego państwa członkowskiego uzależniają przyznanie korzyści podatkowej od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych organów państwa trzeciego, co do zasady prawnie uzasadniona jest odmowa przez dane państwo członkowskie przyznania takiej korzyści, jeżeli, w szczególności z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwe okazuje się uzyskanie informacji od tego państwa (zob. ww. wyrok w sprawie A, pkt 63; wyroki: z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 44; z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-48/11 A, pkt 36).

64 Jednakże, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 76 i 77 opinii, informacje, na które powołuje się rząd niemiecki, a które dotyczą w istocie aktów zgonu i dokumentów wystawianych przez urzędników stanu cywilnego państwa, gdzie otwarto spadek, mogą być przekazane przez spadkobierców lub w danym wypadku przez organy podatkowe tego państwa na podstawie umowy dwustronnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i co do zasady nie wymagają żadnej analizy.

65 W każdym wypadku, na mocy uregulowania krajowego, spadkobierca mający miejsce zamieszkania w Niemczech korzysta z pewnej kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania, jeżeli nabywa w drodze dziedziczenia nieruchomości położonej w tym państwie członkowskim od osoby, która w chwili śmierci mieszkała w państwie trzecim.

66 Podobnie jak spadek będący przedmiotem postępowania głównego, taki spadek wymaga zbadania przez właściwe organy niemieckie danych dotyczących zmarłego zamieszkałego w państwie trzecim.

67 W tych okolicznościach rząd niemiecki nie może utrzymywać, że uregulowanie krajowe sporne w postępowaniu głównym, w zakresie w jakim pozbawia spadkobiercę spadku nabywanego miłoścy rezydentami państwa trzeciego, takiego jak Konfederacja Szwajcarska, korzyści z pewnej kwoty wolnej od podatku odliczanej od podstawy opodatkowania, jest konieczne do zachowania skuteczności kontroli podatkowych.

68 Na przedstawione pytanie należy zatem odpowiedzieć, iż art. 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania państwa członkowskiego w dziedzinie obliczania podatku od spadków, które przewiduje w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia gruntu położonego na terytorium tego państwa, jeżeli – jak w okolicznościach sprawy głównej – zmarły i nabywca spadku w chwili otwarcia spadku posiadali miejsce zamieszkania w państwie trzecim takim jak Konfederacja Szwajcarska, że kwota wolna od podatku odliczana od podstawy opodatkowania jest niższa od kwoty wolnej od podatku, jaka zostałaby przyznana, gdyby przynajmniej jeden z nich w tej samej chwili posiadał miejsce zamieszkania w rzeczonym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

69 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuły 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania państwa członkowskiego w dziedzinie obliczania podatku od spadków, które przewiduje w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia gruntu położonego na terytorium tego państwa, jeżeli – jak w okolicznościach sprawy głównej – zmarły i nabywca spadku w chwili otwarcia spadku posiadali miejsce zamieszkania w państwie trzecim takim jak Konfederacja Szwajcarska, że kwota wolna od podatku odliczana od podstawy opodatkowania jest niższa od kwoty wolnej od podatku, jaka zostałaby przyznana, gdyby przynajmniej jeden z nich w tej samej chwili posiadał miejsce zamieszkania w rzeczonym państwie członkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.