

Sprawa C-256/06

Theodor Jäger

przeciwko

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 73b i 73d traktatu WE (obecnie art. 56 WE i 58 WE) – Podatek od spadków – Wycena majątku objętego spadkiem – Majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim – Mniej korzystna metoda wyceny majątku i obliczenia należnego podatku

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Podatek od spadków

(traktat WE, art. 73b ust. 1, art. 73d (obecnie art. 56 ust. 1 WE, art. 58 WE))

Artykuł 73b ust. 1 traktatu (obecnie art. 56 ust. 1 WE) w związku z art. 73d traktatu (obecnie art. 58 WE) należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dla celów obliczenia podatku od spadku obejmującego majątek położony na terytorium tego państwa oraz majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim:

- przewidują, że majątek położony w owym innym państwie członkowskim jest uwzględniany do wysokości jego wartości rynkowej, podczas gdy w przypadku takiego samego majątku położonego na terytorium kraju zastosowanie znajduje szczególna procedura wyceny, której wynik odpowiada przeciwnie jedynie 10% wartości rynkowej tego majątku, oraz
- ograniczają stosowanie kwoty wolnej od podatku przyznawanej ze względów przedmiotowych do majątków rolniczych i leśnych położonych na terytorium kraju oraz uwzględniają w ich przypadku pozostałą wartość tylko do wysokości 60%.

W istocie przepisy takie, prowadząc do opodatkowania w danym państwie członkowskim spadku obejmującego majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim podatkiem wyższym od podatku, który byłby należny, w przypadku gdyby majątek spadkowy położony był wyłącznie na terytorium pierwszego państwa członkowskiego, wywołują ograniczenia w przepływie kapitału przez zmniejszenie wartości spadku obejmującego tego rodzaju majątek położony poza terytorium państwa.

Takie przepisy krajowe nie mogą być oparte na uzasadnieniu, że odnoszą się one do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, ponieważ obliczanie podatku od spadków jest na mocy owych przepisów krajowych bezpośrednio powiązane z wartością majątku objętego spadkiem, a zatem obiektywnie nie istnieje żadna różnica mogąca uzasadnić nierówne traktowanie na gruncie fiskalnym, odpowiednio, majątku położonego na terytorium danego państwa i majątku położonego w innym państwie członkowskim

Ponadto cel polegający na zapobieganiu, by ciżbar podatku od spadków zagrażał ciżgocci

działalności gospodarstw rolnych i leśnych, a tym samym utrzymaniu ich funkcji społecznej, nie może uzasadniać omawianych przepisów, biorąc pod uwagę, że żadna z okoliczności nie pozwala na stwierdzenie, że gospodarstwa położone w innych państwach członkowskich nie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji gospodarstw położonych na terytorium państwa.

To samo dotyczy ewentualnych trudności występujących przy określeniu wartości majątku położonego na terytorium innego państwa członkowskiego zgodnie ze szczególną procedurą krajową, ponieważ trudności te nie mogą być wystarczające do uzasadnienia bezwzględnej odmowy przyznania ulgi podatkowej, która to odmowa wynika z omawianych przepisów przewidujących – poza powyższą procedurę wyceny – stosowanie również dwóch innych ulg podatkowych wyłącznie do majątku położonego na terytorium państwa.

(por. pkt 32, 43, 44, 52, 54, 55, 57; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 17 stycznia 2008 r. (*)

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 73b i 73d traktatu WE (obecnie art. 56 WE i 58 WE) – Podatek od spadków – Wycena majątku objętego spadkiem – Majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim – Mniej korzystna metoda wyceny majątku i obliczenia należnego podatku

W sprawie C-256/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 11 kwietnia 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 czerwca 2006 r., w postępowaniu:

Theodor Jäger

przeciwko

Finanzamt Kusel–Landstuhl,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca), K. Schieman, J. Makarczyk i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu T. Jägera przez K. Cronauer, Rechtsanwältin,
- w imieniu Finanzamt Kusel–Landstuhl przez M. Trautena, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 września 2007 r.,
wydaje następujący

Wyrok

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

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy T. Jägerem a Finanzamt Kusel–Landstuhl (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie obliczenia należnego podatku od spadku obejmującego majątek znajdujący się w Niemczech oraz nieruchomości o przeznaczeniu rolniczym i leśnym znajdujące się we Francji, a w szczególności w przedmiocie zasad dotyczących wyceny tego majątku.

Ramy prawne

Uregulowania 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 niniejszej dyrektywy” zawiera trzynastę kategorii przepływu kapitału.

4 Jedenasta ze wspomnianych kategorii, dotycząca „Przepływów kapitału o charakterze osobistym”, zawiera między innymi rubrykę zatytułowaną „Spadki i zapisy”.

Uregulowania krajowe

Stosowanie podatku od spadków do majątku znajdującego się w innym państwie członkowskim

5 Na mocy art. 2 ust. 1 pkt 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawy o podatku od spadków i darowizn) w brzmieniu opublikowanym w BGBl. 1997 I str. 378 (zwanej dalej „ErbStG”) całość dziedziczonego majątku osoby mającej miejsce zamieszkania w Niemczech podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków z dniem powstania zobowiązania podatkowego. Takiemu opodatkowaniu podlega również majątek znajdujący się za granicą.

6 Artyku? 21 ErbStG okre?la zasady zaliczania podatków od spadków zap?aconych w innych pa?stwach cz?onkowskich dla celów obliczenia podatku od spadków w Niemczech, w przypadku braku konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ust?p 1 zdanie pierwsze tego artyku?u stanowi:

„W przypadku spadkobierców, którzy s? opodatkowani za granic? z tytu?u zagranicznego maj?tku podatkiem odpowiadaj?cym niemieckiemu podatkowi od spadków, nale?ne od spadkodawcy zagraniczne podatki o ustalonej wysoko?ci, zap?acone i niepodlegaj?ce obni?eniu, zalicza si? na poczet niemieckiego podatku od spadków w przypadkach, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, o ile nie maj? zastosowania postanowienia konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, je?li maj?tek zagraniczny podlega równie? opodatkowaniu niemieckim podatkiem od spadków”.

7 Zdanie drugie tego przepisu stanowi:

„Je?eli nabyty maj?tek tylko w cz??ci sk?ada si? z maj?tku po?o?onego za granic?, cz??? niemieckiego podatku od spadków odpowiadaj?ca temu maj?tkowi okre?lana jest w ten sposób, ?e podatek spadkowy od ca?ego maj?tku podlegaj?cego opodatkowaniu, w tym równie? od podlegaj?cego opodatkowaniu maj?tku zagranicznego, dzielony jest proporcjonalnie wed?ug stosunku pomi?dzy zagranicznym maj?tkiem podlegaj?cym opodatkowaniu a ca?ym maj?tkiem podlegaj?cym opodatkowaniu”.

Zasady wyceny maj?tków rolniczych i le?nych

8 Zgodnie z art. 12 ust. 6 ErbStG w zwi?zku z art. 9 i art. 31 Bewertungsgesetz (ustawy o wycenie, BGBl. 1991 I, str 230, zwanej dalej „BewG”), maj?tek sk?adaj?cy si? z gruntów rolnych i le?nych po?o?onych za granic? wyceniany jest wed?ug jego zwyk?ej warto?ci rynkowej. Warto?? ta okre?lana jest, zgodnie z art. 9 ust. 2 BewG, na podstawie ceny, za jak? maj?tek ten mógłby zosta? sprzedany w normalnych warunkach rynkowych.

9 Natomiast zgodnie z art. 12 ust. 3 ErbStG maj?tek sk?adaj?cy si? z gruntów rolnych i le?nych po?o?onych w Niemczech jest wyceniany wed?ug szczególnej procedury przewidzianej w art. 140–144 BewG. Wycena dokonana wed?ug tej procedury odpowiada przeci?tnie 10% zwyk?ej warto?ci rynkowej wycenianego maj?tku.

10 Powy?sze przepisy BewG, dodane do tej ustawy na mocy art. 1 pkt 36 Jahressteuergesetz 1997 z dnia 20 grudnia 1996 r. (corocznej ustawy podatkowej, BGBl. 1996 I, str 2049), pozwalaj? na dokonanie wyceny krajowego gospodarstwa obejmuj?cego grunty rolne i le?ne wed?ug uproszczonej procedury obliczania warto?ci dochodu, odwo?uj?cej si? do u?rednionych warto?ci dla ró?nych rodzajów gospodarstw i opieraj?cej si? mi?dzy innymi na przeci?tnych sta?ych zyskach gospodarstw prowadzonych w celach zarobkowych w Niemczech na dzie? 1 stycznia 1996 r. Ewentualnie BewG przewiduje mo?liwo?? dokonania, na wniosek, wyceny wed?ug procedury zysków indywidualnych.

Zasady obliczania podatku od spadku od maj?tku rolniczego i le?nego

11 Artyku? 13a ust. 1 pkt 1 ErbStG przewiduje, w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia maj?tku rolniczego lub le?nego znajduj?cego si? w Niemczech, „kwot? woln? od opodatkowania ze wzgl?dów przedmiotowych” w wysoko?ci 500 000 DEM od warto?ci tego maj?tku, która ??czy si? z kwot? woln? od opodatkowania ze wzgl?dów podmiotowych w wysoko?ci 400 000 DEM, przyznan? na mocy art. 16 tej ustawy.

12 Ponadto na mocy art. 13a ust. 2 ErbStG, dla celów obliczenia podatku, warto?? tego

majtku, pozosta?? po odliczeniu kwot wolnych od opodatkowania ze wzgl?dów przedmiotowych, uwzgl?dnia si? w postaci „wyceny warto?ci obni?onej” jedynie do wysoko?ci 60%.

13 Zgodnie z art. 13a ust. 4 tej?e ustawy kwota wolna od podatku przyznana ze wzgl?dów przedmiotowych oraz wycena warto?ci obni?onej nie maj? zastosowania do maj?tków rolniczych i le?nych znajduj?cych si? za granic?.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

14 T. Jäger, mieszkaj?cy we Francji, jest jedynym spadkobierc? swojej matki zmar?ej w 1998 r., której ostatnie miejsce zamieszkania znajdowa?o si? w Niemczech.

15 Poza maj?tkiem usytuowanym w Niemczech spadek obejmowa? posiad?o?? po?o?on? we Francji, wykorzystywan? na cele rolnicze i le?ne. Ojciec T. Jägera, zmar?y w 1994 r., naby? cz??? tego maj?tku w sierpniu 1988 r., a nast?pnie dokupi? grunty stanowi?ce drug? cz??? maj?tku w styczniu 1990 r.

16 Warto?? rynkowa maj?tku zosta?a okre?lona we Francji na 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM). Zosta? on w tym pa?stwie cz?onkowskim opodatkowany podatkiem od spadków w kwocie 1 192 148 FRF (354 306 DEM).

17 Decyzj? z dnia 3 stycznia 2000 r. Finanzamt okre?li? wysoko?? obci??aj?cego T. Jägera podatku od spadku.

18 Podatek ten zosta? obliczony od masy spadkowej netto o warto?ci 1 737 167 DEM, obejmuj?cej nieruchomo?ci po?o?one we Francji na kwot? 1 618 152 DEM, co stanowi ich warto?? rynkow?, oraz maj?tek po?o?ony w Niemczech wyceniony na 119 015 DEM. Po odliczeniu kwoty wolnej od podatku ze wzgl?dów podmiotowych wynosz?cej 400 000 DEM, kwota do opodatkowania zosta?a zmniejszona i zaokr?glona do 1 337 100 DEM. Na podstawie tej kwoty Finanzamt okre?li? wysoko?? podatku na kwot? 254 049 DEM.

19 Na wniosek T. Jägera z?o?ony na podstawie art. 21 ust. 1 zdanie drugie ErbStG, Finanzamt zaliczy? na poczet powy?szej kwoty podatku kwot? 236 644 DEM z tytu?u podatku od spadku zap?aconego ju? we Francji.

20 Uwzgl?dniaj?c powy?sze okoliczno?ci, Finanzamt w przywo?anej decyzji z dnia 3 stycznia 2000 r. okre?li? wysoko?? podatku od spadku obci??aj?cego T. Jägera na 17 405 DEM.

21 T. Jäger odwo?a? si? od powy?szej decyzji Finanzamt, a nast?pnie wniós? skarg? do Finanzgericht. Poniewa? oba ?rodki odwo?awcze nie zosta?y uwzgl?dnione, zainteresowany wniós? rewizj? do Bundesfinanzhof. S?d ten, uznaj?c ?e przynajmniej od czasu wydania wyroku z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C?364/01 Barbier, Rec. str I?15013, wydaje si? w?tpliwe, czy przepisy prawa niemieckiego, w zakresie, w którym wprowadzaj? rozró?nienie w zale?no?ci od miejsca po?o?enia maj?tku b?d?cego przedmiotem dziedziczenia lub jego cz??ci, daj? si? pogodzi? z zasad? swobodnego przep?ywu kapita?u, postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy jest zgodne z art. 73b [ust. 1] traktatu WE (obecnie art. 56 ust. 1 WE), ?e, dla potrzeb podatku od spadków:

– warto?? po?o?onego w innym pa?stwie cz?onkowskim (zagranicznego) maj?tku rolniczego i le?nego okre?la si? wed?ug jego warto?ci rynkowej, podczas gdy w odniesieniu do krajowego maj?tku rolniczego i le?nego stosowane s? specjalne procedury wyceny, w wyniku których warto?? tego krajowego maj?tku jest przeci?nie ustalana jako odpowiadaj?ca 10% warto?ci

rynkowej, a

– spadek mający za przedmiot krajowy majątek rolniczy i leśny nie podlega, do wysokości pewnej wolnej od opodatkowania kwoty, wycenie, a w odniesieniu do pozostałej wartości jest wyceniany tylko do wysokości 60%,

jeżeli, w przypadku spadkobiercy, który dziedziczy spadek mający za przedmiot krajowy i zagraniczny majątek rolniczy i leśny, prowadzi to do sytuacji, w której w odniesieniu do majątku krajowego, z powodu pojęcia majątku rolniczego i leśnego za granicą, stosowana jest wyższa stawka podatku od spadków, niż miałyby to miejsce w przypadku pojęcia majątku rolniczego i leśnego w kraju?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Zwracając się ze swym pytaniem prejudycjalnym Bundesfinanzhof zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 73b ust. 1 traktatu stoi na przeszkodzie stosowania przepisów państwa członkowskiego, takich jak przepisy rozważane w toczącej się przed nim sprawie, które dla celów obliczenia podatku od spadku obejmującego majątek położony na terytorium tego państwa oraz majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim:

– przewidując, że majątek położony w owym innym państwie członkowskim jest uwzględniany do wysokości jego wartości rynkowej, podczas gdy w przypadku takiego samego majątku położonego na terytorium kraju zastosowanie znajduje szczególna procedura wyceny, której wynik odpowiada przeciwnie jedynie 10% wartości rynkowej tego majątku, oraz

– ograniczając stosowanie kwoty wolnej od podatku przyznawanej ze względów przedmiotowych do majątków rolniczych i leśnych położonych na terytorium kraju oraz uwzględniając w ich przypadku pozostałą wartość tylko do wysokości 60%.

23 Na wstępie należy przypomnieć, że chociaż opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 19; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. str. I-8203, pkt 15, oraz z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. str. I-2647, pkt 21).

24 Należy również przypomnieć, że traktat WE nie definiuje pojęcia przepływu kapitału. Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, skoro art. 73b traktatu zasadniczo przejmuje treść art. 1 dyrektywy 88/361, to niezależnie od tego, że dyrektywa ta została przyjęta na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (art. 67–73 traktatu EWG została zastąpiona przez art. 73b–73g traktatu WE, obecnie art. 56 WE–60 WE), załączona do niej nomenklatura dotycząca przepływu kapitału zachowuje charakter wskazówek dla celów zdefiniowania pojęcia przepływu kapitału (zob. podobnie wyroki z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten–van der Heijden, Rec. str. I-1957, pkt 39 oraz z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Rec. str. I-9521, pkt 41).

25 Przypominając tym zakresie, że dziedziczenie, które polega na przeniesieniu na jedną lub więcej osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą, objęte jest rubryką XI załącznika I do dyrektywy 88/361 zatytułowanej „Przepisy kapitału o charakterze osobistym”, w pkt 42 ww. wyroku w sprawie van Hilten–van der Heijden Trybunał orzekł, iż dziedziczenie stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 73b traktatu (zob. również podobnie ww. wyrok w sprawie Barbier, pkt 58), z wyjątkiem przypadków, w których występowanie jego istotnych elementów ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego.

26 Tymczasem, jak to słusznie podnosi Komisja Wspólnot Europejskich, sytuacja, w której osoba mająca miejsce zamieszkania w Niemczech pozostawia w spadku innej osobie, mającej miejsce zamieszkania we Francji, składniki majątkowe, które posiadone są w obu tych państwach członkowskich i które stanowiłyby podstawę obliczania podatku od spadku w Niemczech, w żaden sposób nie stanowi sytuacji czysto wewnętrznej.

27 W konsekwencji dziedziczenie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 73b ust. 1 traktatu.

28 Wobec tego na wstępie należy zbadać, czy zgodnie z tym, co podnoszą T. Jäger oraz Komisja, przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, stanowią ograniczenie w przepływie kapitału.

29 Rząd niemiecki twierdzi natomiast, że przepisy krajowe, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, nie stanowią ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału. Po pierwsze, podnosi on, że skoro pierwotne nabycie majątku posiadonego we Francji przez ojca T. Jägera dokonane zostało przed dniem 1 czerwca 1990 r., czyli przed upływem terminu transpozycji dyrektywy 88/361 do prawa krajowego, to nabywca tego majątku nie może powoływać się bezpośrednio na prawa wynikające z tej dyrektywy lub z traktatu. Po drugie, zdaniem sądu niemieckiego takiego nabywcy nie mogłyby zniechęcić skutki wynikające z przepisów, takich jak rozpatrywane przed sądem krajowym, ponieważ w żaden sposób nie dotyczą one jego interesów, a co najwyżej interesów jego spadkobierców. Z tego względu skutki tego rodzaju przepisów miałyby zbyt pośredni charakter, aby mogły stanowić ograniczenie w przepływie kapitału.

30 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że przepisy krajowe, które określają wartość nieruchomości dla celów obliczenia podatku należnego w przypadku dziedziczenia, są w stanie nie tylko zniechęcić osobę mającą miejsce zamieszkania w jednym państwie członkowskim do nabycia nieruchomości posiadanych w innym państwie członkowskim oraz do ich zbycia na rzecz innych osób, lecz mogą również w efekcie zmniejszyć wartość spadku po osobie mieszkającej w państwie członkowskim innym niż państwo pochodzenia tych nieruchomości (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Barbier, pkt 62).

31 Ponadto w odniesieniu do dziedziczenia orzecznictwo potwierdziło, że środki zakazane w art. 73b ust. 1 traktatu, 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 w którym są one opodatkowane (ww. wyrok w sprawie van Hilten–van der Heijden, pkt 44).

32 W niniejszej sprawie przepisy krajowe rozważane przed sądem krajowym – prowadzące do opodatkowania w Niemczech spadku obejmującego majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim podatkiem wyższym od podatku, który byłby należny w przypadku, gdyby majątek spadkowy położony był wyłącznie na terytorium Niemiec – wywołują ograniczenia w przepływie kapitału przez zmniejszenie wartości spadku obejmującego tego rodzaju majątek położony poza terytorium Niemiec.

33 Wniosku tego nie są w stanie zakwestionować argumenty podniesione przez rząd niemiecki, podane w pkt 29 niniejszego wyroku, ponieważ pozbawione są one jakiegokolwiek znaczenia dla kwestii kryteriów wynikających z orzecznictwa przywołanego powyżej w pkt 30 i pkt 31. W niniejszym przypadku skutki omawianych uregulowań krajowych dla wartości spadku powstały po dniu 1 czerwca 1990 r. i nie mają oczywiście zbyt pośredniego charakteru, by mogły stanowić ograniczenie w przepływie kapitału.

34 To samo dotyczy argumentu rządu niemieckiego, zgodnie z którym nie można mówić o ograniczeniu wynikającym ze zmniejszenia wartości spadku, skoro skutki przepisów, takich jak rozważane przed sądem krajowym, są jedynie nieuniknione konsekwencje współistnienia krajowych systemów podatkowych. Okoliczności ta nie ma bowiem znaczenia dla kryteriów wynikających z orzecznictwa przywołanego w pkt 30 i pkt 31 niniejszego wyroku. Ponadto należy stwierdzić, że w każdym razie zmniejszenie wartości spadku jest wynikiem stosowania wyłącznie omawianych przepisów niemieckich.

35 Z powyższego wynika, że uzależnienie przyznania ulg podatkowych w dziedzinie podatków od spadków od warunku, by majątek nabyty w drodze dziedziczenia znajdował się na terytorium kraju, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zakazane, co do zasady, w art. 73b ust. 1 traktatu.

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

37 W tym miejscu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 73d ust. 1 lit. a) traktatu „[a]rtykuł 73b nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne [...] miejsce inwestowania kapitału”.

38 Zdaniem Finanzamt i rządu niemieckiego z przepisu tego wynika, że Republika Federalna Niemiec ma prawo ograniczać korzystanie z wyceny według szczególnej procedury jedynie do majątku położonego na swym terytorium. Finanzamt dodaje, że art. 31 BewG znajduje uzasadnienie w art. 73d ust. 1 lit. a) traktatu w związku z deklaracją nr 7 dołączoną do aktu końcowego traktatu o Unii Europejskiej, ponieważ system wyceny majątku położonego za granicą, którego dotyczy sprawa toczyła się przed sądem krajowym, obowiązywał na koniec 1993 r. w rozumieniu tej deklaracji.

39 Bez konieczności rozstrzygnięcia kwestii, czy system wyceny majątku po obojętnej granicy obowiązuje w dniu 31 grudnia 1993 r., należy przypomnieć, że w wyroku z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, Trybunał stanął przed koniecznością odpowiedzi na argumentację opartą na art. 73d ust. 1 lit. a) traktatu, pomimo że okoliczności faktyczne w owej sprawie wystąpiły przed wejściem w życie tego przepisu. Trybunał podkreślił, że przed wejściem w życie art. 73d ust. 1 lit. a) traktatu krajowe przepisy podatkowe, których artykuł ten dotyczy i które wprowadzają określone odmienne traktowanie, mogą być zgodne z prawem wspólnotowym, o ile znajdują zastosowanie do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne (pkt 43).

40 Po wyjaśnieniu powyższego należy podnieść, że art. 73d ust. 1 lit. a) traktatu, 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.

41 Jak zauważa rząd niemiecki, odstępstwo przewidziane w art. 73d ust. 1 lit. a) traktatu samo jest bowiem ograniczone przez art. 73d ust. 3 traktatu, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w ustępie 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 73b” (zob. ww. wyroki w sprawach Verkooijen, pkt 44, oraz Manninen, pkt 28). Poza tym, aby odmienne traktowanie majątków rolniczych i leśnych położonych w Niemczech i położonych w innych państwach członkowskich mogło być uzasadnione, nie może ono wykraczać poza to, co jest niezbędnym dla zapewnienia realizacji celu omawianego uregulowania.

42 Należy więc odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 73d ust. 1 lit. a) traktatu 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 majątkiem położonym w innym państwie członkowskim i majątkiem położonym na terytorium Niemiec, 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, oraz wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 45).

43 W tym zakresie należy po pierwsze stwierdzić, że różnica w wysokości zapłaconego podatku uzależniona od tego, czy spadek obejmuje tylko majątek rolniczy i leśny położony w Niemczech, czy też również tego rodzaju majątek położony w innym państwie członkowskim, nie może być oparta na uzasadnieniu, że odnosi się ona do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

44 Obliczanie podatku jest bowiem, na mocy przepisów krajowych rozważanych w sprawie przed sądem krajowym, bezpośrednio powiązane z wartością majątku objętego spadkiem, co oznacza, że obiektywnie nie istnieje żadna różnica mogłaby uzasadnić nierówne traktowanie na gruncie fiskalnym, odpowiednio, majątku położonego w Niemczech i majątku położonego w innym państwie członkowskim, w zakresie wysokości należnego podatku od spadków. Wobec tego sytuacja, w jakiej znajduje się T. Jäger, jest porównywalna z sytuacją każdego innego spadkobiercy, którego spadek obejmuje jedynie majątek rolniczy i leśny położony w Niemczech pozostawiony przez osobę mającą miejsce zamieszkania w tymże państwie.

45 Wobec powyższego należy na koniec zbadać, czy ograniczenie w przepływie kapitału wynikające z przepisów, takich jak rozważane przed sądem krajowym, może być obiektywnie uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego.

46 Zdaniem rzędu niemieckiego istnieje nadrzędny względem interesu ogólnego uzasadniający te przepisy.

47 Przede wszystkim rząd ten podnosi, że omawiane przepisy mają na celu wyrównanie szczególnych kosztów wynikających z utrzymywania społecznej funkcji pełnionej przez gospodarstwa rolne i leśne. Przepisy te pozwalają na unikanie, po pierwsze, sytuacji, w której spadkobiercy spółek rolnych byłiby zmuszeni do ich sprzedaży lub do zrzeczenia się ich, aby móc zapłacić podatek od spadku, a po drugie, podziałowi gospodarstw rolnych i leśnych zapewniających produktywność i zatrudnienie, zobowiązanych ponadto do przestrzegania obowiązków ciążących na nich na mocy prawa krajowego.

48 Zdaniem rzędu niemieckiego ten nadrzędny względem interesu ogólnego może być w istocie traktowany tak samo jak konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego. Istnieje bowiem bezpośredni związek pomiędzy szczególnymi obowiązkami wynikającymi z faktu, że gospodarstwa te są w interesie ogólnym, a szczególnym typem ich wyceny stosowanym w przypadku dziedziczenia.

49 Finanzamt i rząd niemiecki twierdzą następnie, że rozpatrywane przed sądem krajowym przepisy są uzasadnione tym, iż w prawie niemieckim nie są zobowiązane do brania pod uwagę istnienia porównywalnego interesu ogólnego w innych państwach członkowskich. Jest tak dlatego, że obowiązki i szczególne koszty obciążające nieruchomości rolne i leśne ponoszone w Niemczech nie muszą w takim samym stopniu dotyczyć podobnego majątku ponoszonego w innych państwach członkowskich. W tym zakresie Finanzamt dodaje, że nawet jeżeli porównywalne obowiązki i koszty obciążające tego rodzaju nieruchomości w innych państwach członkowskich, to Republika Federalna Niemiec nie byłaby zobowiązana do zagwarantowania ich wyrównania.

50 Oczywiście nie można wykluczyć, że obowiązki związane z prowadzeniem gospodarstw rolnych i leśnych oraz z utrzymaniem w nich zatrudnienia w przypadku dziedziczenia mogą być same w sobie, w pewnych okolicznościach i pod pewnymi warunkami, mieć charakter interesu ogólnego i uzasadniać ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05 Festersen, Zb.Orz. str. I-1129, pkt 28).

51 Jednakże, jeżeli chodzi o względy przedstawione przez Finanzamt i rząd niemiecki, to należy podnieść, że strony te nie wykazały konieczności odmowy zastosowania korzystnej wyceny i przyznania innych ulg podatkowych kałdemu spadkobiercy, który w drodze dziedziczenia nabywa gospodarstwo rolne i leśne położone poza terytorium Niemiec (zob. podobnie w odniesieniu do ulgi podatkowej ograniczonej do czynności badawczych dokonywanych w zainteresowanym państwie członkowskim, wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. str. I-2057, pkt 23, a w odniesieniu do zwolnienia od podatku spadkowego zastrzeżonego dla pewnych przedsiębiorstw utrzymujących zatrudnienie na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego, wyrok z dnia 25 października 2007 r. w sprawie C-464/05 Geurts i Vogten, Zb.Orz. s.I-9325, pkt 27).

52 Należy bowiem podnieść, że jeżeli chodzi o cel polegający na zapobieganiu, by ciążący podatek od spadków zagrażał ciągłości działalności gospodarstw rolnych i leśnych, a tym samym utrzymywaniu ich funkcji społecznej, to żadna z okoliczności sprawy przed sądem krajowym nie pozwala na stwierdzenie, że gospodarstwa położone w innych państwach

członkowskich nie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji gospodarstw położonych w Niemczech.

53 Wreszcie, w celu uzasadnienia omawianych przepisów krajowych, rząd niemiecki powołuje się na praktyczne przeszkody, które uniemożliwiają zastosowanie przewidzianych w tych przepisach kryteriów wyceny do majątków rolniczych i leśnych położonych w innych państwach członkowskich. Wyjaśnia on, że owa procedura wyceny oparta jest na uśrednionych wartościach przychodów dla różnych rodzajów gospodarstw i że wartości te wynikają z danych statystycznych opracowanych przez administrację niemiecką. Tego rodzaju danymi dotyczącymi majątków rolniczych i leśnych położonych w innych państwach członkowskich administracja niemiecka nie dysponuje.

54 Należy w tym zakresie podnieść, że o ile zastosowanie procedury przewidzianej w art. 140–144 BewG do majątku rolniczego i leśnego położonego w innym państwie członkowskim może okazać się trudne dla organów krajowych, to jednak tego rodzaju trudność nie może uzasadniać bezwzględnej odmowy przyznania omawianej ulgi podatkowej, skoro zainteresowani podatnicy mogą zostać wezwani do samodzielnego dostarczenia owym organom danych, które te ostatnie uznają za niezbędne w celu zapewnienia odpowiedniego zastosowania tej procedury do gospodarstw położonych w innych państwach członkowskich.

55 Należy dodać, że w każdym razie ewentualne trudności występujące przy określeniu wartości majątku położonego na terytorium innego państwa członkowskiego zgodnie ze szczególną procedurą krajową nie mogą być wystarczające do uzasadnienia takich przeszkód w swobodnym przepływie kapitału, jakie wynikają z przepisów rozważanych w sprawie przed sądem krajowym, przewidujących – poza powyższą procedurą wyceny – stosowanie również dwóch innych ulg podatkowych wyłącznie do majątku położonego na terytorium Niemiec (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 29).

56 Wobec powyższego należy stwierdzić, że skoro nie zostało ustalone, iż przepisy krajowe rozważane w sprawie przed sądem krajowym są uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego, to art. 73b ust. 1 traktatu stoi na przeszkodzie ich stosowania.

57 W tych okolicznościach na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 73b ust. 1 traktatu w związku z art. 73d traktatu należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie stosowania przepisów państwa członkowskiego, które dla celów obliczenia podatku od spadku obejmującego majątek położony na terytorium tego państwa oraz majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim:

– przewidują, że majątek położony w owym innym państwie członkowskim jest uwzględniany do wysokości jego wartości rynkowej, podczas gdy w przypadku takiego samego majątku położonego na terytorium kraju zastosowanie znajduje szczególna procedura wyceny, której wynik odpowiada przeciwnie jedynie 10% wartości rynkowej tego majątku, oraz

– ograniczają stosowanie kwoty wolnej od podatku przyznawanej ze względów przedmiotowych do majątków rolniczych i leśnych położonych na terytorium kraju oraz uwzględniają w ich przypadku pozostałą wartość tylko do wysokości 60%.

W przedmiocie kosztów

58 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 73b ust. 1 traktatu WE (obecnie art. 56 ust. 1 WE) w związku z art. 73d traktatu WE (obecnie art. 58 WE) należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które, dla celów obliczenia podatku od spadku obejmującego majątek położony na terytorium tego państwa oraz majątek rolniczy i leśny położony w innym państwie członkowskim:

- przewidują, że majątek położony w owym innym państwie członkowskim jest uwzględniany do wysokości jego wartości rynkowej, podczas gdy w przypadku takiego samego majątku położonego na terytorium kraju zastosowanie znajduje szczególna procedura wyceny, której wynik odpowiada przeciwnie jedynie 10% wartości rynkowej tego majątku, oraz
- ograniczają stosowanie kwoty wolnej od podatku przyznawanej ze względów przedmiotowych do majątków rolniczych i leśnych położonych na terytorium kraju oraz uwzględniają w ich przypadku pozostałą wartość tylko do wysokości 60%.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.