

Kamil Dobosz*

Uprawnienia właścicieli zabytkowych nieruchomości a przepisy podatkowe w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Rights of owners of historic property and tax regulations in the light of the latest judicature of the European Union Court of Justice

Słowa kluczowe: ochrona zabytkowych nieruchomości, prawo Unii Europejskiej, przepisy podatkowe, orzecznictwo TSUE, krajowe dziedzictwo kulturowe w innym Państwie Członkowskim

Key words: Protection of historic property – European Union law – tax regulations – CJEU judicature – national cultural heritage in another Member State

WPROWADZENIE

Troskę o zgodną z przepisami prawa ochronę zabytkowych nieruchomości przejawiają wszystkie Państwa Członkowskie Unii Europejskiej, a jej unijnym substratem są liczne odesłania do dziedzictwa kulturowego w traktatach – Traktacie o Unii Europejskiej¹ oraz Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej². „Kultura” stanowi dziedzinę, w której Unia Europejska ma kompetencje do prowadzenia działań mających na celu wspieranie, koordynowanie lub uzupełnianie działań podejmowanych przez Państwa Członkowskie. Utrzymanie dla przyszłych pokoleń dorobku dziedzictwa kulturowego stanowi jeden z priorytetów dla zachowania tożsamości narodowej i kulturowej. Szczególne obawy wiążą się z przenoszeniem własności obiektów zabytkowych. Przedmiotem niedawno zapadłego orzeczenia w sprawie *Bean House* o sygnaturze C-133/13³, którego komentarza podejmuję się na kartach niniejszego artykułu, jest wątpliwość co do dopuszczalności uregulowania krajowego w zakresie ulgi podatkowej służącej utrzymaniu integralności dziedzictwa naturalnego lub kulturowego, które znajduje się na terytorium innego

INTRODUCTION

All Member States of the European Union show concern about lawful protection of historic property, and its Union substrate are numerous references to cultural heritage in treaties – the Treaty on European Union¹ and the Treaty on the Functioning of the European Union². “Culture” is the field in which the European Union has a competence to conduct actions intended to support, coordinate or supplement actions undertaken by Member States. Preserving the cultural heritage for future generations constitutes one of the priorities in maintaining national and cultural identity. Particular fears are associated with transferring the ownership rights of historic objects. The subject of the recently issued ruling in the case of *Bean House*, signature C-133/13³, a commentary on which I am presenting in this article, is a doubt regarding the admissibility of a state regulation concerning tax relief used to maintain the integrity of natural or cultural heritage located in the territory of another Member State. Moreover, it is worth noticing another ruling in the case with the signature C-87/13⁴ which, similarly to

* doktorant w Katedrze Prawa Europejskiego UJ, kierownik projektu w ramach programu Diamentowy Grant, radca prawny w Okręgowej Izbie Radców Prawnych

* *Doctoral student at the Chair of European Law UJ, head of project within the DiamentowyGrant programme, legal counsel in the Regional Legal Counsel Society*

Cytowanie / Citation: Dobosz K. Rights of owners of historic property and tax regulations in the light of the latest judicature of the European Union Court of Justice. *Wiadomości Konserwatorskie – Journal of Heritage Conservation* 2016;46:38-45

Otrzymano / Received: 15.05.2016 • **Zaakceptowano / Accepted:** 25.05.2016

doi:10.17425/WK46REGULATIONS

Praca dopuszczona do druku po recenzjach

Article accepted for publishing after reviews

Państwa Członkowskiego. Ponadto godnym uwagi jest także orzeczenie w sprawie o sygnaturze C-87/13⁴, które podobnie jak powyższe dotyczy transgranicznego wątku oraz ochrony zabytków, lecz z innej perspektywy. Odniesienie się do obydwu wyroków pozwoli na uzyskanie właściwej optyki i komplementarnych względem analizowanej materii wniosków.

WYROK W SPRAWIE *BEAN HOUSE*

Dokonanie darowizny lub przyjęcie przedmiotu spadku wiąże się z obowiązkiem zapłacenia stosownego podatku. Zdarza się, że by go uiścić, koniecznym jest zbycie części majątku. Dlatego w odniesieniu do ważnych społecznie przedmiotów tych czynności prawnych wprowadza się szczególne unormowanie, które pozwala zapobiec defragmentaryzacji majątku. W Królestwie Niderlandów przewidziano możliwość obniżenia o połowę lub nawet w całości należnej daniny, jeśli utrzymanie integralności dziedzictwa zostanie zapewnione w dłuższej perspektywie czasowej (25 lat). Ta ochrona nie znajduje jednakowoż zastosowania w stosunku do niderlandzkiego rezydenta dla celów podatkowych będącego właścicielem nieruchomości położonej na terytorium innego Państwa Członkowskiego.

Z takim przypadkiem mamy do czynienia w analizowanej sprawie. Pani Q zamierzała w drodze darowizny przekazać synowi prawo własności do swojej posiadłości ulokowanej na terytorium Zjednoczonego Królestwa. Cechy tej nieruchomości w oparciu o ustawę o dziedzictwie naturalnym wskazują na objęcie ww. ulgą. Stanowiska tego nie podzieliły jednak Staatssecretaris van Economische Zaken oraz Staatssecretaris van Financiën.

Sąd rozpatrujący odwołanie od decyzji organu nie znajdując uzasadnienia ani interesu Królestwa Niderlandów dla ochrony dziedzictwa naturalnego tudzież kulturalnego ani zagwarantowania efektywności kontroli podatkowej orzekł, iż Q prawidłowo ubiegała się o przyznanie ulgi podatkowej, gdyż swoboda przepływu kapitału sprzeciwia się dyskryminacji posiadłości ziemskich znajdujących się poza granicami Niderlandów.

W konsekwencji została złożona przez organy administracyjne apelacja do Raad van Staate (Rada Państwa), która nie kwestionuje faktu naruszenia swobody przepływu kapitału, lecz przejawia wątpliwości, które stały się przyczynkiem dla skierowania następujących pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości:

„1) Czy interes związany z zachowaniem krajowego dziedzictwa naturalnego oraz dziedzictwa kulturowego i historycznego w rozumieniu [ustawy w sprawie dziedzictwa naturalnego] stanowi nadrzędny względ interesu ogólnego uzasadniający uregulowanie, zgodnie z którym zastosowanie zwolnienia z podatku od darowizn (ulgi podatkowej) jest ograniczone do posiadłości ziemskich położonych w Niderlandach?

2) a) Czy w ramach badania, czy nieruchomość położona w innym państwie członkowskim może zostać uznana za posiadłość ziemską w rozumieniu [ustawy w sprawie dziedzictwa naturalnego] organy jednego

the above, relates to a trans-frontier motif and monument protection, but from another angle. References to both judgements will allow for reaching the proper perspective and conclusions complementary to the analysed matter.

JUDGEMENT IN THE *BEAN HOUSE* CASE

A deed of donation or receiving an inheritance is connected with the obligation to pay an appropriate tax. It may happen that in order to pay one has to sell a part of property. Therefore, in reference to socially important subjects of such legal actions, specific legal provisions are introduced which allow for avoiding fragmentation of the property. In the Kingdom of the Netherlands it is possible to reduce the amount due by half or even the whole sum, if maintaining the heritage integrity is ensured for a longer period of time (25 years). That protection, however, does not apply for tax purposes to a Dutch resident who is the owner of a property located in the territory of another Member State.

We are dealing with such a situation in the analysed case: Mrs Q intended to transfer the ownership rights of her real property located in the United Kingdom as a donation to her son. The features of the real estate according to the natural heritage act indicate that the above mentioned tax relief applied to it. However, the view was not shared by the Staatssecretaris van Economische Zaken or the Staatssecretaris van Financiën.

The court dealing with the appeal from the decision, finding no justification or interest of the Kingdom of the Netherlands for protecting the natural and cultural heritage or for ensuring the effectiveness of tax control, ruled that Q correctly applied for a tax relief, since free movement of capital goes against discriminating real estates located outside the Netherlands.

As a result, administrative bodies made an appeal to Raad van Staate (the Council of State), which does not question the fact of violating the free flow of capital, but expresses doubts that contributed to forwarding the following preliminary questions to the Court of Justice:

“1) Does the importance of the conservation of national natural heritage and cultural and historical heritage, as addressed in the [Law on nature protection], constitute an overriding reason in the public interest which justifies a scheme whereby the application of an exemption from gift tax (tax benefit) is limited to estates situated in the Netherlands?

2) (a) May the authorities of a Member State, in the context of an investigation into whether an immovable property situated in another Member State may be designated as an estate for the purposes of the [Law on nature protection], rely on Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes,

państwa członkowskiego mogą – celem uzyskania pomocy od organów państwa członkowskiego, w którym nieruchomość ta jest położona – powołać się na dyrektywę Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń [(Dz.U. L 84, s. 1)], gdy uznanie nieruchomości za posiadłość ziemską na podstawie tej ustawy skutkuje przyznaniem zwolnienia z wezwania do zapłaty podatku od darowizn, należnego w momencie dokonania darowizny wspomnianej nieruchomości?

b) Jeżeli na pytanie drugie część a) należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: czy pojęcie »postępowania administracyjnego«, zawarte w art. 3 pkt 7 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG [(Dz.U. L 64, s. 1)], należy interpretować w ten sposób, że obejmujące ono również przeprowadzenie wizji lokalnej?

c) Jeżeli na pytanie drugie część b) należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: czy na potrzeby doprecyzowania pojęcia »postępowania administracyjnych« w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy [2010/24] można nawiązać do definicji pojęcia »postępowania administracyjnego« zawartej w art. 3 ust. 7 dyrektywy [2011/16]?

3) Jeżeli na pytanie drugie części a), b) albo c) należy udzielić odpowiedzi przeczącej: czy zasadę lojalnej współpracy, ustanowioną w art. 4 ust. 3 TUE, w związku z art. 167 ust. 2 TFUE, należy interpretować w ten sposób, że oznacza ona, iż gdy państwo członkowskie wystąpi do innego państwa członkowskiego z wnioskiem o współpracę przy przeprowadzeniu kontroli, czy nieruchomość położona w innym państwie członkowskim może zostać uznana za posiadłość ziemską w rozumieniu ustawy mającej na celu zachowanie dziedzictwa naturalnego oraz dziedzictwa kulturowego i historycznego, to państwo członkowskie, któremu taki wniosek został przedstawiony, jest do tej współpracy zobowiązane?

4) Czy ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może zostać uzasadnione poprzez powołanie się na konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych, gdy wydaje się, że skuteczność tych kontroli może być zagrożona jedynie przez okoliczność, iż organy krajowe muszą, w okresie 25 lat w rozumieniu art. 7 ust. 1 [ustawy w sprawie dziedzictwa naturalnego], udać się do innego państwa członkowskiego, aby przeprowadzić tam niezbędne kontrole?”

Z uwagi na ograniczone ramy niniejszego artykułu dokonam selekcji najistotniejszych zagadnień poruszonych przez Rzecznika Generalnego Juliane Kokott⁵ i Trybunał, związanych przede wszystkim z dążeniem do faktycznej opieki nad dziedzictwem kulturowym i naturalnym.

W zamiarze sądu odsyłającego było przede wszystkim określenie właściwej wykładni treści artykułu 63 TFUE⁶ w kontekście możliwego naruszenia swobodnego przepływu kapitału. Trybunał przypomniał, iż w swoim orzecznictwie, a mianowicie w wyroku w sprawie *Mattner*⁷ przesądził już o objęciu normą traktatową także

duties and other measures [(OJ 2010 L 84, p. 1)] for assistance from the authorities of the Member State in which the immovable property is situated, when the designation as an estate pursuant to that law will result in an exemption being granted from the recovery of the gift tax which will be payable upon donation of that immovable property?

(b) If question 2(a) must be answered in the affirmative, must the concept of “administrative enquiry” in Article 3(7) of Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [(OJ 2011 L 64, p. 1)] be interpreted as meaning that it also covers an on-site investigation?

(c) If question 2(b) must be answered in the affirmative, may clarification of the term “administrative enquiries” in Article 5(1) of [Directive 2010/24] be sought in the definition of the term “administrative enquiry” in Article 3(7) of [Directive 2011/16]?

(3) If question 2(a), question 2(b) or question 2(c) must be answered in the negative, should the principle of sincere cooperation, as laid down in Article 4(3) TEU, considered in conjunction with Article 167(2) TFEU, be interpreted as meaning that, when a Member State requests another Member State to provide assistance with the investigation of whether an immovable property situated in that other Member State may be designated as an estate for the purposes of a law which has as its aim the conservation and protection of national natural heritage and cultural and historical heritage, the requested Member State is obliged to provide that assistance?

(4) Can a restriction on the free movement of capital be justified by invoking the need to guarantee effective fiscal controls, if it appears that the only risk to effectiveness of those controls is the need for national authorities to travel to another Member State for the period of 25 years referred to in Article 7(1) of the [Law on nature protection] in order to carry out the necessary controls there?”

Because of the limited space of this article, I will select the most vital issues addressed by the Advocate General Juliane Kokott⁵ and the Court of Justice, and associated mainly with striving to take real care of cultural and natural heritage.

The intention of the referring court was primarily to define the appropriate interpretation of the content of the article 63 TFEU⁶ in the context of possible infringement of free movement of the capital. The Tribunal reminded that in their judicature, namely the judgement in the *Mattner*⁷ case, they had already settled that the treaty provision also encompasses donations regardless of their object, as long as they are not connected with the territory of only one Member State. Analysing previous case-law, the Tribunal pointed out the ruling in the *Jäger*⁸ case, where it was acknowledged that in the case of an inheritance it is inadmissible, in the light of art.63 of the TFEU, to condition its acceptance on paying the tax without granting an appropriate

darowizny niezależnie od ich przedmiotu, o ile ten nie jest związany z terytorium tylko jednego Państwa Członkowskiego. Analizując dotychczasowe orzecznictwo wskazał następnie na orzeczenie w sprawie *Jäger*⁸, gdzie uznano, że w przypadku spadku niedopuszczalnym w świetle art. 63 TFUE jest uwarunkowanie jego przyjęcia od opłaty podatku bez przyznania odpowiedniej ulgi ze względu na położenie majątku na terytorium innego Państwa Członkowskiego.

Uwzględnivszy powyższe TS skonkludował, iż niderlandzkie przepisy krajowe stanowią ograniczenie swobody przepływu kapitału i przeszedł do rozważań nad ich ewentualnym uzasadnieniem. Do uprawnionego odmiennego traktowania dojść może, gdy mamy do czynienia z przypadkami obiektywnie różniącymi się od siebie. Zestawiając je względem siebie należy wziąć ponadto pod uwagę cel i treść relewantnych przepisów krajowych⁹.

Według Trybunału wymogi te spełnione są na kanwie toczącego się postępowania, ponieważ ulga podatkowa winna służyć zachowaniu integralności dziedzictwa, w tym posiadłości ziemskich typowych dla tradycyjnego krajobrazu niderlandzkiego (*landgoed*) oraz ochronie ich charakteru w sytuacji, gdy w wyniku konieczności sprowadzenia zobowiązaniom podatkowym koniecznym okaże się podział posiadłości poprzedzający zbycie jej części¹⁰. W konsekwencji przyznanie ulgi ukierunkowane jest na zachowanie dziedzictwa naturalnego, kulturowego i historycznego. Trybunał Sprawiedliwości skonstatował, że takie *ratio* daje się także odczytać z definicji „posiadłości ziemskiej”¹¹ oraz „rezydencji”¹² w prawie niderlandzkim. *The Bean House* odpowiada tym uregulowaniom. Cała nieruchomość rozciąga się na powierzchni 18 hektarów. Ulokowane są na tej działce obiekty zabytkowe zaklasyfikowane jako zabytki zgodnie z prawem Zjednoczonego Królestwa.

W ocenie Trybunału Sprawiedliwości sytuacja, w której podatnik dokonuje darowizny w postaci *landgoed*, na której mieści się „rezydencja”, obiektywnie odbiega wyraźnie od takiej, kiedy przedmiotem darowizny jest nieruchomość gruntowa położona na terytorium innego Państwa Członkowskiego, a zabytki na niej znajdujące się zarejestrowane zostały zgodnie z ustawodawstwem tego innego Państwa Członkowskiego¹³. Dlatego za uzasadnione uznać należy położenie drugiego podatnika, gdyż sytuacja z jego udziałem nie została przewidziana, jako realizująca cel polegający na zachowaniu integralności posiadłości wchodzących w skład narodowego dziedzictwa kulturowego i historycznego.

Niemniej jednak za obiektywną porównywalnością obu sytuacji przemawiałaby okoliczność, że sporna nieruchomość należy do niderlandzkiego dorobku kulturowego i historycznego. Wtenczas organy podatkowe byłyby zobowiązane do przyznania ustawowej ulgi z uwagi na zgodność z założonym celem unormowania.

Reasumując, Trybunał odpowiedział na przedłożone pytania w sposób następujący: „art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on ustawodawstwu państwa członkowskiego, takiemu jak

tax relief since the property was located in the territory of another Member State.

Considering the above, CJEU concluded, that the Dutch national regulations restrict the freedom of the movement of capital and went on to consider their possible justification. Different treatment can be authorized when are dealing with cases objectively differing from one another. When comparing them, one also ought to take into account the purpose and content of relevant national regulations⁹.

According to the Court of Justice those requirements are fulfilled in the course of the ongoing procedure, since tax relief should be used to preserve the integrity of heritage, including real estates typical for traditional Dutch landscape (*“landgoed”*) to protect their character in a situation when, as a result of the necessity to meet tax obligations, it would become necessary to divide the estate prior to the sale of its part¹⁰. In consequence, granting a relief is intended to preserve the natural, cultural and historic heritage. The EU Court of Justice stated that such *ratio* can also be interpreted from the definition of “land estate”¹¹ and “residence”¹² in the Netherland law. *The Bean House* fulfils those regulations. The whole real estate stretches over the area of 18 hectares. The historic objects located in this plot are classified as monuments according to the law of the United Kingdom.

In the view of the EU Court of Justice, a situation when the taxpayer makes a donation in the form of *landgoed* where a “residence” is located, objectively differs significantly from the one when the donation is landed property located in the territory of another Member State, and the monuments situated there had been registered in accordance with the legislation of that latter Member State¹³. Therefore, the situation of the other taxpayer ought to be regarded as justified, since the situation in which he participated was not provided for, as realising the principle of preserving the integrity of the estates constituting the national cultural and historic heritage.

Nevertheless, the circumstance that the contentious property constitutes the Dutch cultural and historic heritage seems to be an argument in favour of the objective comparability of both cases. Then tax authorities would be obliged to grant the statutory tax relief since it would conform to the assumed purpose of the legal rules.

To recapitulate, the EU Court of Justice answered the submitted questions in the following manner – “art.63 of the TFEU ought to be interpreted that it does not contradict the legislation of a Member State, such as the one being the subject of the original proceedings, according to which taking advantage of the donation tax relief in reference to some property which is protected because of it being an element of state cultural and historic heritage is limited to that property which is located within the territory of the said Member State, on condition that taking advantage of the tax relief is not ruled out in reference to the property which can

to będące przedmiotem postępowania głównego, na mocy którego skorzystanie z ulgi podatkowej w zakresie podatku od darowizn w odniesieniu do pewnych nieruchomości, które podlegają ochronie ze względu na ich przynależność do krajowego dziedzictwa kulturowego i historycznego, jest ograniczone do tych nieruchomości, które są położone na terytorium tego państwa członkowskiego, pod warunkiem że skorzystanie z tej ulgi nie jest wyłączone w odniesieniu do nieruchomości, które mogą stanowić część dziedzictwa kulturowego i historycznego tego państwa członkowskiego, mimo że znajdują się na terytorium innego państwa”.

OPINIA W SPRAWIE *BEAN HOUSE*

Rzecznik Generalny zaproponowała Trybunałowi podobną odpowiedź w zakresie ograniczenia dostępu do ulgi podatkowej stwierdzając, że celem tego uregulowania jest zachowanie krajowego dziedzictwa naturalnego oraz kulturalnego, stąd nie narusza ono swobody przepływu kapitału przewidzianej w art. 63 ust. 1 TFUE. Ponadto Rzecznik zdecydowała się na udzielenie odpowiedzi odnośnie do pojęcia „postępowanie administracyjne”¹⁴, które jej zdaniem, obejmuje kontrole na miejscu położenia nieruchomości.

W swojej opinii RG przypominała, że do kompetencji Państw Członkowskich zasadniczo należy określanie interesów ogólnych zasługujących na promocję poprzez przyznanie różnego rodzaju udogodnień podatkowych¹⁵, co zostało potwierdzone w wyrokach w sprawach *Centro di Musicologia Walter Stauffer*¹⁶, *Persche*¹⁷ oraz *Tankreederei I*¹⁸. Interesy ogólne mogą mieć charakter *stricte* krajowy pod warunkiem, że nie wchodzą one w zakres dziedzin już zharmonizowanych w prawie Unii Europejskiej¹⁹. Stąd wywieść można, iż także inne rodzaje wsparcia w sferze ochrony dziedzictwa naturalnego, kulturalnego i historycznego określonego Państwa Członkowskiego będzie mogło – po stosownej analizie – zostać uznane za uzasadnione pomimo naruszenia danej swobody unijnej.

KOMENTARZ

Wyrok w sprawie *Bean House* należy odczytywać jako potwierdzenie tego, że Państwa Członkowskie są w dalszym ciągu uprawnione do doboru środków, także związanych z kwantyfikowaniem daniny państwowej, służących do wspierania krajowego dziedzictwa kulturowego. W następstwie tego Państwa Członkowskie nie będą obawiały się, iż zamierzona pomoc faktycznie zostanie skierowana głównie poza granice kraju, podczas gdy nie dojdzie do przybliżenia się do zaplanowanego celu wewnątrz krajowego. Oczywiście nie będzie równoznaczne z wyeliminowaniem naruszeń unijnych reguł, dlatego tak ważnym będzie zatem rzetelne zbadanie czy pomoc krajowa będzie mogła zostać uznana za uzasadnioną.

Warto zaznaczyć, że tego samego dnia co wyrok w sprawie *Bean House* został wydany także inny istotny wyrok w obrębie interesującej nas materii w „belgij-

constitute a part of national cultural and historic heritage of the said Member State, even though it is located in the territory of another state.”

OPINION IN THE *BEAN HOUSE* CASE

Advocate General proposed the EU Court of Justice a similar answer in relation to limiting the accessibility of tax relief stating, that the purpose of this regulation is preserving the national natural and cultural heritage, hence it does not infringe the free movement of capital as provided in art.63 par.1 of the TFEU. Moreover, the AG decided to give an answer referring to the notion of “administrative proceedings”¹⁴ which, in her opinion, involves inspections on the site where the property is located.

In her opinion AG reminded, that Member States have the competence to determine general interests which deserve to be promoted by granting various kinds of tax facilities¹⁵, which was confirmed in judgements in the cases of *Centro di Musicologia Walter Stauffer*¹⁶, *Persche*¹⁷ and *Tankreederei I*¹⁸. General interests can be of *stricte* national character on condition that they do not overlap with the areas already harmonized within the European Union Law¹⁹. Thus it can be concluded that other kinds of assistance in the sphere of protecting the natural, cultural and historic heritage of a given Member State can be – after being properly analysed – regarded as justified despite infringing a given EU freedom.

COMMENTARY

The verdict in the *Bean House* case ought to be understood as a confirmation of the fact that Member States are still entitled to select the measures, also connected with quantifying the state duty, serving to support national cultural heritage. As a result, Member States do not have to fear that the intended aid will in reality be mainly channelled outside the country, while the planned aim within the country will not come any closer to realisation. Naturally it will not be tantamount to elimination of breaching the EU regulations, therefore it will be crucial to thoroughly examine whether state assistance ought to be regarded as justified.

It is worth noting that on the same day as the judgement in the case of the *Bean House* another significant ruling was issued within the matter of our interest, in the “Belgian-Dutch” case with signature C-87/13. The reason for the dispute was also a tax issue, namely deduction of accommodation costs incurred in relation to a historic object. The case concerned Mr X who had Dutch citizenship but who, years ago, moved to live in a castle located in Belgium, which he was the owner of. The castle has been entered as a historic object in an appropriate Belgian register and, rather obviously, does not enjoy that status in the Netherlands. X was obliged to account for income obtained in his country

sko-niderlandzkiej” sprawie o sygnaturze C-87/13. Podstawą sporu stała się także kwestia podatkowa, a mianowicie odliczenie nakładów poczynionych na cele mieszkaniowe w stosunku do obiektu zabytkowego. Sprawa dotyczyła Pana X posiadającego obywatelstwo niderlandzkie, który zamieszkał przed laty w należącym do niego zamku znajdującym się w Belgii. Zamek ten widnieje jako obiekt zabytkowy w odpowiednim belgijskim rejestrze i co zapewne oczywiste, nie posiada tego statusu w Niderlandach. X zobowiązany był do rozliczenia przychodów osiągniętych w kraju pochodzenia (w Belgii zaś nie uzyskał żadnych przychodów). Zadeklarował zatem kwotę przychodów pomniejszoną o niespełna 20 000 EUR tytułem utrzymania i amortyzacji zamku, który wykorzystywał do własnych celów mieszkaniowych w rozumieniu (niderlandzkiej) ustawy o podatku dochodowym²⁰. Odmówiono mu prawa do odliczenia, albowiem posiadany przez niego zamek nie znajdował się w rejestrze niderlandzkim. W ramach sporu kontynuowanego w postępowaniach sądowych Hoge Raad der Nederlanden skierował do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytania:

„1) Czy prawo Unii, w szczególności postanowienia o swobodzie przedsiębiorczości i swobodnym przepływie kapitału, sprzeciwia się temu, aby rezydent Belgii, który na swój wniosek jest opodatkowany w Niderlandach jako rezydent i poniósł nakłady na zamek użytkowany na własne cele mieszkaniowe, który to zamek znajduje się w Belgii i tam został uznany za chroniony ustawowo zabytek i element miejscowego krajobrazu, nie mógł odliczyć nakładów przy opodatkowaniu dochodu w Niderlandach, ponieważ zamek nie jest wpisany do rejestru w Niderlandach jako zabytek chroniony?

2) Jak duże znaczenie ma przy tym, czy zainteresowany może odliczyć nakłady w państwie miejsca zamieszkania, Belgii – poprzez wybór progresywnego opodatkowania przychodów – od podatku dochodowego od swoich obecnych lub przyszłych przychodów z majątku ruchomego?²¹”.

Przez pryzmat brzmienia artykułu 49 TFUE²² wysławiającego swobodę przedsiębiorczości Trybunał Sprawiedliwości sformułował przekonanie, że przepis krajowy zastrzegający w imię ochrony krajowego dziedzictwa kulturowego tudzież historycznego możliwość odliczenia wydatków związanych z podlegającymi ochronie obiektami zabytkowymi jedynie przez ich właścicieli, gdy obiekty te znajdują się na terytorium tego Państwa Członkowskiego, nie uchybia swobodzie przedsiębiorczości pod warunkiem, że uprawnienie to przewidziane jest także wobec właścicieli zabytków mogących podlegać dziedzictwu kulturowemu i historycznemu tego Państwa Członkowskiego niezależnie od położenia ich poza granicami tego państwa, ale na obszarze Unii Europejskiej.

Wyrok ten pokazuje zatem pewną tendencję do priorytetyzacji gwarancji opieki nad krajowym dorobkiem kulturowym stanowiącym dziedzinę, której szafarzem – *notabene* zgodnie z zasadą subsydiarności – będzie dane Państwo Członkowskie. Natomiast uregulowania

of origin (he did not obtain any income in Belgium). Thus he declared the sum total of the income reduced by less than 20,000 EUR by way of maintenance and amortization of the castle, which he used for his own accommodation needs as understood by the (Netherlands) Income Tax Act²⁰. He was denied the right to make such a deduction, since the castle he was the owner of was not entered in the Netherlands register. Within the dispute continued in judicial proceedings Hoge Raad der Nederlanden forwarded the following questions to the Court of Justice:

“(1) Does EU law, in particular the rules on freedom of establishment and on free movement of capital, preclude a resident of Belgium who, at his request, is taxed in the Netherlands as a resident and who has incurred costs in respect of a country house, used by him as his own home, which is located in Belgium and is designated there as a legally protected historic building and village conservation area, from being unable to deduct those costs in the Netherlands for income tax purposes on the ground that the country house is not registered as a protected historic building in the Netherlands?

(2) To what extent is it important in that regard whether the person concerned may deduct those costs for income tax purposes in his country of residence, Belgium, from his current or future investment income by opting for a system of graduated taxation of that income?²¹”.

Considering the content of article 49 of the TFEU²² setting out the freedom of establishment, the EU Court of Justice formulated the conviction that the state regulation which, in the name of protection of the state cultural and historic heritage, reserves the right of deducting the expenditure connected with protected historic objects solely to their owners when the objects are located in the territory of that Member State, does not infringe the freedom of establishment providing that the right also applies to owners of historic objects which could constitute the cultural and historic heritage of that Member State, regardless of their location abroad but within the territory of the European Union.

The judgement shows a certain tendency to prioritise the guarantee of protection of the national cultural heritage as constituting the area whose dispenser – *nota bene* in accordance to the subsidiary principle – will be a given Member State. On the other hand, the Union regulations of such fundamental significance as freedoms of the internal market should give way to the so called imperative requirement referring to monument protection. Current approach of the EU Court of Justice allows for surmising that the presented line of judicature will be sustained at least in the near future.

CONCLUSIONS

It might seem that protection of cultural heritage is an area outside the interest of the fiscal law – yet the cases discussed above clearly indicate that one could

unijne o tak fundamentalnym znaczeniu, jak swobody rynku wewnętrznego, powinny ustąpić tzw. wymogowi imperatywnemu w zakresie ochrony zabytków. Aktualne podejście Trybunału pozwala przypuszczać, że prezentowana linia orzecznicza będzie podtrzymana przynajmniej w bliskiej przyszłości.

WNIOSKI KOŃCOWE

Wydawałoby się, iż ochrona dziedzictwa kulturowego to płaszczyzna znajdująca się poza zainteresowaniem prawa podatkowego – powyżej omówione sprawy wskazują, że nic bardziej mylnego. Funkcjonowanie w coraz to bardziej umiędzynarodowionej rzeczywistości, a w szczególności w ramach struktur Unii Europejskiej, wpływa na kształtowanie się nowych mechanizmów prawnych, w tym podatkowych, które mogą bezpośrednio wpływać na sytuację prawną jednostek także w zakresie ochrony zabytków. Ta perspektywa prawnopodatkowa, odnosząca się – w oparciu o przedstawione orzeczenia – do prawa własności, może przynieść pozytywne skutki dla właścicieli obiektów zabytkowych, których utrzymanie wiąże się z zasadniczo wyższymi wydatkami w porównaniu do innych kategorii prywatnych nieruchomości. Poruszone zagadnienia są o tyle godne odnotowania, że w polskim porządku prawnym już obecnie przewiduje się zwolnienia podatkowe na podstawie ustawy o podatkach i opłatach²³, zaś w związku z planowaną modernizacją systemu ochrony zabytków komentowane problemy powinny zostać w pracach legislacyjnych w pełni uwzględnione.

not be further from the truth. Functioning in the more and more international reality, and particularly within the structures of the European Union, affects the shaping of new legal mechanisms, including taxation, which can directly influence the legal situation of individuals also concerning monument protection. Such a legal and tax perspective referring to – on the basis of the presented rulings – the ownership rights, can bring positive results for owners of historic objects the maintenance of which is clearly connected with much higher expenditure in comparison to other categories of private property. The discussed issues are worth noticing, since in Polish legislation even now tax relief is provided for based on the Act about taxes and fees²³, yet in connection with the planned modernisation of the heritage protection system the discussed issues ought to be fully considered in legislative work.

¹ Wersja skonsolidowana Traktatu o Unii Europejskiej, Dziennik Urzędowy C 326, 26.10.2012 r., s. 13–390.

² Wersja skonsolidowana Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dziennik Urzędowy C 326, 26.10.2012 r., s. 47–390.

³ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 2014 roku w sprawie *Staatssecretaris van Economische Zaken, Staatssecretaris van Financiën* przeciwko Q (ze względu na nazwę spornej nieruchomości – „the Bean House” – tą nazwą będę posługiwać się w mojej pracy), C-133/13, dotychczas niepublikowany.

⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 2014 roku w sprawie *Staatssecretaris van Financiën* przeciwko X, C-87/13, dotychczas niepublikowany.

⁵ Opinia Rzecznika Generalnego Juliane Kokott z dnia 2 października 2014 roku w sprawie C-133/13, dotychczas niepublikowana.

⁶ Art. 63 TFUE: „ust. 1. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi.

ust. 2. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w płatnościach między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi”.

⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 kwietnia 2010 roku w sprawie *Vera Mattner* przeciwko *Finanzamt Völbirt*, C-510/08, Zbiór Orzeczeń 2010 I-03553, pkt 20 i 26.

⁸ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 stycznia 2008 roku w sprawie *Theodor Jäger* przeciwko *Finanzamt Kusel-Landstuhl*, C-256/06, Zbiór Orzeczeń 2008 I-00123, pkt 28–35.

⁹ Pkt 22 *Bean House* ze wskazanym tam orzecnictwem.

¹⁰ Pkt 24 *Bean House*.

¹¹ Art. 1 ust. 1 lit. a) ustawy w sprawie dziedzictwa naturalnego: „posiadłość ziemska» oznacza nieruchomość położoną w Niderlandach, pokrytą w całości bądź części obszarami naturalnymi, lasami lub innymi skupiskami drzew – włącznie z nieruchomościami, na których znajduje się rezydencja lub inny budynek pasujący do charakteru posiadłości ziemskiej – o ile dalsze istnienie tej nieruchomości w tej szczególnej postaci jest pożądane z punktu widzenia zachowania dziedzictwa naturalnego.”

¹² Artykuł 1 rozporządzenia w sprawie klasyfikacji, przyjętego na podstawie ustawy w sprawie dziedzictwa naturalnego: „rezydencja: nieruchomość, na której znajduje się oryginalny dom z fortyfikacjami, zamek, wiejski dworek lub dwór szlachecki, włącznie z ewentualnymi przybudówkami, otoczony ogrodem lub parkiem historycznym, tworzącymi łącznie całość architektoniczną o minimalnej powierzchni 1 hektara, która powstała przed 1850 r. i jest rozpoznawalna, o ile kompleks ten lub przynajmniej jedna z jego części stanowi chroniony budynek wpisany do rejestru określonego w art. 6 ust. 1 ustawy z 1988 r. o zabytkach historycznych.”

¹³ Pkt 27 *Bean House*.

¹⁴ Wskutek wykładni rzeczzonego pojęcia opierając się na art. 3 pkt 7 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799 EWG, jak i w rozumieniu art. 5 ust. 1 akapit drugi dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń.

¹⁵ Pkt 37 Opinii w sprawie *Bean House*.

¹⁶ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 września 2006 roku w sprawie *Centro di Musicologia Walter Stauffer* przeciwko *Finanzamt München für Körperschaften*, C-386/04, Zbiór Orzeczeń 2006 I-08203, pkt 39.

¹⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2009 roku w sprawie *Hein Persche* przeciwko *Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07, Zbiór Orzeczeń 2009 I-00359, pkt 48.

¹⁸ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 grudnia 2010 roku w sprawie *Tankreederei I SA* przeciwko *Directeur de l'administration des contributions directes*, C-287/10, Zbiór Orzeczeń 2010 I-14233 pkt 30.

¹⁹ Pkt 38 Opinii w sprawie *Bean House*.

²⁰ Pkt 15 wyroku w sprawie C-87/13.

²¹ Pkt 18 wyroku w sprawie C-87/13.

²² Art. 49 TFUE „Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego Państwa Członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego Państwa Członkowskiego.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału, swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 54 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo Państwa przyjmującego dla własnych obywateli.”

²³ Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 roku, Dz. U. 1991 nr 9 poz. 31 z dalszymi zmianami.

Streszczenie

Artykuł traktuje o dopuszczalności przepisów krajowych w zakresie pomocy udzielanej przez państwo właścicielom obiektów zabytkowych przy dokonywaniu czynności rodzących skutek prawnopodatkowy, tj. darowiznach i sprawach spadkowych, w świetle unijnych swobód rynku wewnętrznego. Autor omówił dwa relewantne wyroki starając się wskazać zachodzącą pomiędzy nimi korelację oraz wynikające z nich implikacje dla procesu kształtowania się nowych regulacji ochrony zabytków w Unii Europejskiej, w tym w Polsce. W związku z rosnącą liczbą elementów transgranicznych występujących w obrocie prawnym zabytkowymi nieruchomościami pojawiły się wątpliwości dotyczące wprowadzanych ograniczeń w przyznawaniu zwolnień i ulg podatkowych. W orzecznictwie TSUE zarysowuje się podzielana przez autora tendencja, zgodnie z którą pomoc państwowa mająca na celu ochronę rodzimego dorobku kulturowego nie uchybia normom unijnym konstytuującym swobody rynku wewnętrznego, o ile w sposób niedyskryminacyjny stosuje się ją wobec nieruchomości współstanowiących ten dorobek, znajdujących się na terytorium innych Państw Członkowskich.

Abstract

The article deals with admissibility of state regulations concerning assistance provided by the state to owners of historic objects while conducting actions having legal and tax effects i.e. gifts and inheritance proceedings, in the light of the EU freedoms of the internal market. The author discussed two relevant judgments trying to point out the correlation existing between them and resulting implications for the process of forming new regulations concerning monument protection in European Union, including Poland. In connection with the growing number of trans-frontier elements occurring in legal transactions in historic property, there appeared doubts regarding the introduced restrictions in granting exemptions and tax relief. In the CJEU judicature there appears a tendency, shared by the author, according to which state assistance intended at protecting indigenous cultural achievements does not breach EU norms constituting freedoms of the internal market, as long as it is applied without discrimination to property constituting that heritage, located in territories of other Member States.