

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 10 lutego 2011 r.(*)

Podatki bezpośrednie – Swobodny przepływ kapitału – Podatek spadkowy – Zapis na rzecz podmiotu niemającego celu zarobkowego – Odmowa zastosowania obniżonej stawki podatkowej w odniesieniu do podmiotów, które mają siedzibę operacyjną w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym spadkodawca rzeczywiście zamieszkuje lub pracował – Ograniczenie ?
Uzasadnienie

W sprawie C-25/10

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, złożony przez tribunal de première instance de Liège (Belgia) postanowieniem z dnia 7 stycznia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 stycznia 2010 r., w postępowaniu:

Missionswerk Werner Heukelbach e.V.

przeciwko

państwu belgijskiemu,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadziew, U. Løhmus (sprawozdawca), A. Ó Caoimh i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 października 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Missionswerk Werner Heukelbach e.V. przez J. Roseleth, avocat,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez E. Jacubowitza, avocat,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz J.P. Keppennego, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE i 54 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Missionswerk Werner Heukelbach e.V. (zwanym dalej „skarżącym stowarzyszeniem”) a państwem belgijskim w przedmiocie odmowy zastosowania przez państwo belgijskie obniżonej stawki opodatkowania podatkiem spadkowym należnym w związku z uzyskaniem przez skarżące stowarzyszenie zapisu.

Ramy prawne

Przepisy prawa Unii

3 Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (artykuł ten został uchylony na mocy traktatu amsterdamskiego) (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 przepływ 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 Pośród kategorii przepływów kapitału wymienionych w załączniku I do dyrektywy 88/361 w tytule XI zamieszczono „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, obejmujące spadki i zapisy.

Przepisy prawa krajowego

5 Artykuł 59 pkt 2 code des droits de succession (kodeksu podatków spadkowych) ustanowionego na mocy arrêté royal (zarządzenia królewskiego) nr 308 z dnia 31 marca 1936 r. (*Moniteur belge* z dnia 7 kwietnia 1936, s. 2403), zatwierdzonego na mocy loi (ustawy) z dnia 4 maja 1936 r. (*Moniteur belge* z dnia 7 maja 1936 r., s. 3426) (zwanego dalej „c.d.s.”) stanowi, że podatek spadkowy oraz podatek z tytułu nabycia praw majątkowych z chwili śmierci podlegają obniżeniu „do 7% w wypadku zapisów na rzecz stowarzyszeń o charakterze niezarobkowym, na rzecz kas chorych lub krajowych związków kas chorych, na rzecz zrzeszeń zawodowych oraz na rzecz międzynarodowych stowarzyszeń o charakterze niezarobkowym, na rzecz fundacji prywatnych oraz fundacji użyteczności publicznej”.

6 Zgodnie z art. 60 ust. 1 c.d.s. w brzmieniu ustalonym na mocy décret-programme du gouvernement wallon, du 18 décembre 2003, portant diverses mesures en matière de fiscalité régionale, de trésorerie et de dette, d’organisation des marchés de l’énergie, d’environnement, d’agriculture, de pouvoirs locaux et subordonnés, de patrimoine et de logement et de la Fonction publique (dekretu programowego rzędu walońskiego z dnia 18 grudnia 2003 r., zawierającego różne przepisy w zakresie podatków regionalnych, skarbowości i długu publicznego, organizacji rynków energii, ochrony środowiska i rolnictwa, władz lokalnych i podległych, majątku i mieszkalnictwa oraz służby publicznej, *Moniteur belge* z dnia 6 lutego 2004 r., s. 7196), obniżoną stawekę podatkową, o której mowa w art. 59 pkt 2 c.d.s. stosuje się wyłączenie w odniesieniu do podmiotów i instytucji, które spełniają szczególnie następujące wymogi:

„a) podmiot lub instytucja ma siedzibę operacyjną:

- albo w Belgii;
- albo w państwie Wspólnoty Europejskiej, w którym spadkodawca w chwili śmierci miał

rzeczywiste miejsce zamieszkania lub w którym by? zatrudniony albo w którym mia? wcze?niej rzeczywiste miejsce zamieszkania lub by? wcze?niej zatrudniony;

b) w chwili otwarcia spadku podmiot lub instytucja powinny w tej siedzibie, w ramach dzia?alno?ci podstawowej oraz na zasadzie bezinteresowno?ci, realizowa? cele o charakterze ekologicznym, dobroczynnym, filozoficznym, wyznaniowym, naukowym, artystycznym, pedagogicznym, kulturalnym, sportowym, politycznym, zwi?zkowym, zawodowym, humanitarnym, patriotycznym lub obywatelskim, edukacyjnym, opieku?czym w odniesieniu do ludzi lub zwierz?t, pomocy spo?ecznej lub integracji os?b;

c) podmiot lub instytucja powinny mie? sw? siedzib? statutow?, siedzib? zarz?du g?ównego lub g?ówny zak?ad na terytorium Unii Europejskiej”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 Skar??ce stowarzyszenie jest zrzeszeniem wyznaniowym maj?cym siedzib? statutow? w Niemczech. Na mocy testamentu holograficznego z dnia 5 listopada 2003 r. J. Renardie, obywatelka belgijska, ustanowi?a skar??ce stowarzyszenie swym zapisobierc? uniwersalnym. Testatorka, która ca?e ?ycie zamieszkiwa?a w Belgii, zmar?a w Malmedy (Belgia) w dniu 12 czerwca 2004 r.

8 W dniu 14 czerwca 2005 r. skar??ce stowarzyszenie z?o?y?o wnioski o stwierdzenie nabycia spadku po zmar?ej do Administration de l'enregistrement et des domaines de Malmedy (urz?du ds. rejestracji czynno?ci prawnych oraz domen w Malmedy, zwanego dalej „urz?dem”), a nast?pnie, zgodnie z wezwaniem urz?du, ui?ci?a podatek spadkowy wed?ug najwy?szej stawki wynosz?cej 80%, to jest w ??cznej wysoko?ci 60 038,51 EUR.

9 Pismem z dnia 1 grudnia 2005 r. skar??ce stowarzyszenie zwróci?o si? do urz?du o zastosowanie obni?onej stawki podatku spadkowego, o której mowa w art. 59 pkt 2 c.d.s. Wniosek ten zosta? oddalony z uzasadnieniem, i? skar??ce stowarzyszenie nie spe?nia wymogów okre?lonych w art. 60 ust. 1 c.d.s.

10 W dniu 7 sierpnia 2006 r. skar??ce stowarzyszenie za??da?o od urz?du zwrotu ró?nicy pomi?dzy podatkiem obliczonym wed?ug najwy?szej stawki, która zosta?a zastosowana, a podatkiem obliczonym wed?ug stawki obni?onej. Wniosek ten zosta? oddalony przez urz?d z uzasadnieniem, i? nie zosta?o wystarczaj?co udowodnione, by J. Renardie zamieszkiwa?a lub pracowa?a w Niemczech.

11 W swojej skardze wniesionej do s?du krajowego skar??ce stowarzyszenie ??da zwrotu nadp?aconego podatku spadkowego w wysoko?ci przekraczaj?cej nale?no?? wynikaj?c? z zastosowania obni?onej stawki podatkowej, która jak twierdzi skar??ce stowarzyszenie, powinna mie? wzgl?dem niego zastosowanie. Skar??ce stowarzyszenie twierdzi, ?e art. 59 ust. 2 i art. 60 ust. 1 c.d.s. dyskryminuj? mieszkalc?w regionu walo?skiego zapisuj?cych swój maj?tek na rzecz stowarzysze? lub podmiotów dobroczynnych maj?cych siedziby w pa?stwach cz?onkowskich Unii, w których osoby te nigdy nie mieszka?y ani nie pracowa?y.

12 W tej sytuacji tribunal de première instance de Liège (s?d rejonowy w Liège) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] oraz 54 [TFUE] nale?y t?umaczy? w ten sposób, ?e zabraniaj? one wydania lub utrzymania w mocy przez ustawodawc? pa?stwa cz?onkowskiego przepisu, którego celem jest ograniczenie prawa do skorzystania z obni?onej stawki podatkowej w wysoko?ci 7% do stowarzysze? o charakterze niezarobkowym, do kas chorych lub krajowych

zwierzków kas chorych, zrzeszeń zawodowych oraz międzynarodowych stowarzyszeń o charakterze niezarobkowym, fundacji prywatnych oraz fundacji użyteczności publicznej mających siedzibę w państwie członkowskim, w którym spadkodawczyni – mieszkanka Walonii – rzeczywiście zamieszkiwała albo była zatrudniona w chwili zgonu lub w którym wcześniej rzeczywiście zamieszkiwała albo była zatrudniona”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie ustalenia właściwych przepisów prawa Unii

13 W zadany pytanie prejudycjalnym sąd krajowy powołał postanowienia art. 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE i 54 TFUE. Komisja Europejska tymczasem jest zdania, że stan faktyczny przed tym sądem objęty jest zakresem przepisów dotyczących swobody przepływu kapitału.

14 W tej kwestii należy przede wszystkim zauważyć, że w odniesieniu do zagadnienia dotyczącego zgodności z prawem Unii przepisów krajowych dotyczących opodatkowania podatkiem spadkowym nie mają zastosowania postanowienia o swobodzie przepływu pracowników (art. 45 TFUE) ani o swobodzie przedsiębiorczości (art. 49 TFUE i 54 TFUE).

15 Gdy chodzi, następnie, o swobodę przepływu kapitału, należy przypomnieć, że ponieważ w traktacie brak jest definicji pojęcia „przepływ kapitału”, Trybunał przyznał już wcześniej walor interpretacyjny nomenklaturze załączzonej do dyrektywy 88/361, mimo że została ona uchwalona na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu (art. 67–73 traktatu EWG zostały zastąpione art. 73b–73g traktatu WE, obecnie art. 56–60 WE), przy czym zgodnie ze wstępną do niej zawartą w niej listą nie ma charakteru wyczerpującego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten/van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 39; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 22; z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 38; z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-43/07 Arens/Sikken, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 29; z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C-510/08 Mattner, Zb.Orz. s. I-3553, pkt 19).

16 Przypominając tym zakresie, że dziedziczenie, które polega na przejściu na jedną lub więcej osób majątku po osobie zmarłej, objęte jest tytułem XI załącznika I do dyrektywy 88/361, zatytułowanym „Przepływ kapitału o charakterze osobistym”, Trybunał orzekł, iż dziedziczenie stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Eckelkamp i in., pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo). Stan faktyczny sprawy przed sądem krajowym, gdzie osoba zamieszkała w Belgii dokonała zapisu na rzecz podmiotu niemającego celu zarobkowego, którego siedziba statutowa położona jest w Niemczech, nie stanowi w żadnym wypadku sytuacji o charakterze czysto wewnętrzkrajowym.

17 Wynika stąd, że postanowienia traktatu FUE dotyczące swobody przepływu kapitału mają zastosowanie do stanu faktycznego takiego jak rozpatrywany przez sąd krajowy.

18 Gdy chodzi wreszcie o stosowność odwołań się do art. 18 TFUE w pytaniu prejudycjalnym, które to postanowienie ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, należy przypomnieć, że postanowienie to może być stosowane samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat FUE nie zawiera szczególnych postanowień zakazujących dyskryminacji (wyroki: z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 26 października 2010 r. w sprawie C-97/09 Schmelz, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 44).

19 Ponieważ do niniejszej sprawy mają zastosowanie postanowienia o swobodnym przepływie kapitału, które mają pierwszeństwo przed szczegółowymi postanowieniami o zakazie dyskryminacji, art. 18 TFUE nie znajduje zastosowania.

20 Z powyższych względów należy uznać, że pytanie sądu krajowego dotyczy w istocie tego, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego, które stanowi, że z możliwości opodatkowania obniżeń stawek podatku spadkowego mogą skorzystać jedynie podmioty niemające celu zarobkowego, których siedziba operacyjna znajduje się w tym państwie członkowskim albo w państwie członkowskim, w którym spadkodawca, w chwili zgonu lub w okresie wcześniejszym, rzeczywiście zamieszkiwał lub pracował.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przepływu kapitału

21 Artykuł 63 ust. 1 TFUE w sposób ogólny zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi.

22 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że do przepisów zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE jako ograniczenia w przepływie kapitału zaliczają się w odniesieniu do dziedziczenia te przepisy, które powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie będącej mieszkańcem państwa członkowskiego innego niż to, w którym znajduje się dziedziczony majątek, i które opodatkowują dziedziczenie tego majątku (ww. wyrok w sprawie van Hilten/van der Heijden, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Rozpatrywane w niniejszej sprawie przepisy krajowe mające zastosowanie do stanu faktycznego przed sądem odsyłającym stanowi, że z możliwości opodatkowania obniżeń stawek podatku spadkowego mogą skorzystać jedynie podmioty niemające celu zarobkowego, których siedziba operacyjna znajduje się w tym państwie członkowskim lub w państwie członkowskim, w którym spadkodawca, w chwili śmierci lub w okresie wcześniejszym, rzeczywiście zamieszkiwał lub pracował.

24 A zatem przepisy te prowadzą do wyższego opodatkowania dziedziczenia w sytuacji, gdy spadkobiercą jest podmiot niemający celu zarobkowego, którego siedziba operacyjna poza nią jest w państwie członkowskim, w którym spadkodawca w rzeczywistości nie zamieszkiwał ani nie pracował, a w konsekwencji prowadzą one do ograniczenia przepływu kapitału poprzez zmniejszenie wartości spadku (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Eckelkamp i in., pkt 45).

25 Ponadto, jak podnosi zresztą Komisja, zastosowanie do pewnych ponadgranicznych przepływów kapitału wyższej stawki opodatkowania nie stosowana do przepływów kapitału wewnątrz Belgii czyni mniej atrakcyjnym przepływy ponadgraniczne, zniechęcając mieszkańców Belgii od ustanawiania zapisobiercami podmiotów mających siedziby w państwach członkowskich, gdzie w rzeczywistości nie mieszkali ani nie pracowali (zob. podobnie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 38).

26 Tego rodzaju przepisy krajowe stanowi więc ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

27 Zdaniem sądu belgijskiego różnica w traktowaniu, która jest skutkiem spornych przed sądem krajowym przepisów walońskich, jest uzasadniona celem przepisów belgijskich, zgodnie z którym podmioty niemające celu zarobkowego, takie jak skarżące stowarzyszenie, nie znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej do sytuacji podmiotów mających siedzibę operacyjną w Belgii. Państwa członkowskie uprawnione są, po pierwsze, do wymagania istnienia wystarczająco silnej wiązki pomiędzy podmiotem niemającym celu zarobkowego a prowadzoną przez ten podmiot działalnością w celu przyznania mu określonych przywilejów podatkowych oraz, po drugie, uprawnione są do rozstrzygania, jaki interes społeczny państwa te chce promować poprzez udzielanie przywilejów podatkowych takim podmiotom. W niniejszym wypadku społeczeństwo belgijskie jest beneficjentem omawianych przepisów.

28 Należy w tej kwestii przypomnieć, że art. 63 TFUE – zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE oraz art. 6 ust. 3 TFUE – nie wpływa na prawo państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału, pod warunkiem że przepisy te nie mają charakteru arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu tegoż art. 63 TFUE.

29 Z orzecznictwa wynika, że krajowe przepisy podatkowe mogą zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie pod warunkiem, że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 29; z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. s. I-7685, pkt 42; z dnia 17 września 2009 w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 68).

30 Trybunał orzekł już, że dla potrzeb udzielania określonych przywilejów podatkowych państwo członkowskie uprawnione jest do wymagania istnienia wystarczającego związku pomiędzy podmiotami uznanymi przez to państwo za organizacje pożytku publicznego a prowadzoną przez te podmioty działalnością (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 37); państwo nie może jednak postanowić, że omawiane przywileje będą udzielane jedynie podmiotom mającym siedzibę na jego terytorium, których działalność może odciążyć państwo w zakresie niektórych jego obowiązków (ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 44).

31 W szczególności ewentualne odciążenie państwa członkowskiego z jego obowiązków nie uprawnia go do wprowadzania różnicy w traktowaniu pomiędzy podmiotami uznanymi za krajowe organizacje pożytku publicznego a podmiotami mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim na tej podstawie, że zapisy dokonywane na rzecz tych ostatnich podmiotów, nawet

jeżeli ich działanie?? wpisuje się w cele przepisów pierwszego państwa członkowskiego, nie mogą prowadzić do wyrównania budżetowego. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że konieczność uniknięcia obniżenia wpływów podatkowych nie należy ani do celów wymienionych w art. 65 TFUE, ani do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogłyby uzasadnić ograniczenie swobody ustanowionej przez traktat FUE (ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 46).

32 Trybunał orzekł również, że gdy organizacja pożytku publicznego uznana w jednym państwie członkowskim spełnia przesłanki ustanowione w tym celu przez przepisy drugiego państwa członkowskiego i ma na celu promocję identycznego interesu społecznego, tak że może być uznana za organizację pożytku publicznego w tym ostatnim państwie członkowskim, co należy do oceny organów tego państwa członkowskiego, w szczególności w to sądy, organy tego państwa członkowskiego nie mogą odmówić tej organizacji prawa do równego traktowania z tego tylko powodu, iż nie ma ona siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 49).

33 Podmiot mający siedzibę w jednym państwie członkowskim, który spełnia przesłanki wymagane w celu uzyskania przywilejów podatkowych w drugim państwie członkowskim, znajduje się bowiem – w zakresie uzyskania w tym drugim państwie członkowskim przywilejów podatkowych mających na celu zachęcenie do podejmowania działania?ci w interesie ogólnym – w sytuacji porównywalnej do uznanych organizacji pożytku publicznego mających siedzibę w tym drugim państwie członkowskim (ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 50).

34 Odnosząc powyższe rozważania do rozpatrywanej sprawy, należy zauważyć, że na mocy spornych przed sądem krajowym przepisów walońskich decydującym kryterium w zakresie stosowania obniżonej stawki podatku spadkowego jest miejsce położenia siedziby operacyjnej podmiotu niemającego celu zarobkowego, która ma się znajdować albo w Belgii, albo w państwie członkowskim, w którym spadkodawca mieszka lub pracował. W tych okolicznościach, jak zresztą wynika to z orzecznictwa przywołanego w pkt 31–33 powyżej, w sytuacji gdy skarżąca organizacja pożytku publicznego spełnia wszystkie wymagane przez przepisy walońskie przesłanki uzyskania przywilejów podatkowych w zakresie prawa spadkowego, z wyjątkiem jednakże przesłanki związanej z miejscem położenia jej siedziby operacyjnej, przy czym ustalenie tej okoliczności jest zadaniem sądu krajowego, władze tego państwa członkowskiego nie mogą odmawiać temu podmiotowi prawa do równego traktowania z tego względu, że nie ma on siedziby operacyjnej na terytorium tego państwa członkowskiego ani na terytorium państwa członkowskiego, w którym spadkodawca pracował lub mieszkał.

35 W każdym wypadku należy uznać, że sporne przed sądem krajowym przepisy belgijskie nie pozwalają na osiągnięcie zamierzonego celu polegającego na uprzywilejowaniu podatkowym tylko tych podmiotów, których działanie?? przynosi korzyść społeczeństwu belgijskiemu.

36 Przepisy te, poprzez ustanowienie kryterium w postaci miejsca położenia siedziby operacyjnej zainteresowanego podmiotu w celu ustalenia istnienia wcześniejszego wiążącego społeczeństwem belgijskim, prowadzą nie tylko do odmiennego traktowania podmiotów, które mają siedzibę na terytorium Belgii, i podmiotów, które wprowadzają siedzibę tam nie mają, ale które również ze społeczeństwem belgijskim wcześniejszego wiążącego, lecz to samo dotyczy też podmiotów, które wprowadzają siedzibę operacyjną w Belgii, niezależnie od tego, czy wcześniejszego wiążącego z tamtejszym społeczeństwem.

37 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że na zadane przez sąd krajowy pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego stanowiącym, że z możliwością opodatkowania obniżoną stawką podatku spadkowego mogą skorzystać jedynie podmioty niemające celu zarobkowego, których siedziba położona jest w tym państwie członkowskim albo w innym państwie członkowskim, w którym spadkodawca, w chwili

żmierci lub w okresie wcześniejszym, rzeczywiście zamieszkiwa? lub pracowa?.

W przedmiocie kosztów

38 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 63 TFUE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego stanowiącym, że z możliwości opodatkowania obniżonej stawki podatku spadkowego mogą skorzystać jedynie podmioty niemające celu zarobkowego, których siedziba operacyjna po?o?ona jest albo w tym państwie członkowskim, albo w państwie członkowskim, w którym spadkodawca, w chwili żmierci lub w okresie wcześniejszym, rzeczywiście zamieszkiwa? lub pracowa?.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.