

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 13 marca 2008 r.(1)

Sprawa C-11/07

Hans Eckelkamp i in.

przeciwko

Państwu belgijskiemu

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hof van Beroep te Gent (Belgia)]

Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 56 WE i 58 WE – Ograniczenia – Podatek od spadków – Możliwość odliczenia pewnych długów, których spłata zabezpieczona jest pełnomocnictwem hipotecznym – Odmowa na tej podstawie, że spadkodawca w chwili śmierci nie był rezydentem

I – Wprowadzenie

1. Zwracając się z pytaniem prejudycjalnym przedłożonym postanowieniem z dnia 9 stycznia 2007 r., Hof van Beroep te Gent (sąd apelacyjny w Gent, Belgia) zmierza w istocie do ustalenia, czy belgijskie ustawodawstwo dotyczące opodatkowania spadków jest zgodne z art. 56 WE i 58 WE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału oraz art. 12 WE, 17 WE i 18 WE, dotyczącymi przysługującej obywatelom Unii Europejskiej swobody przebywania na terytorium innego państwa członkowskiego. Jeżeli rzecz ujmując, sąd krajowy pyta, czy przywołane postanowienia traktatu sprzeciwiają się uregulowaniom krajowym, zgodnie z którymi dla celów określenia podstawy opodatkowania podatkiem spadkowym majątku nieruchomości położonego w danym państwie członkowskim uwzględnia się pewne obciążenia, takie jak dług, którego spłata zabezpieczona jest przyznanym wierzycielowi uprawnieniem do ustanowienia hipoteki na tej nieruchomości, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w tym państwie członkowskim, lecz nie uwzględnia się ich, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w innym państwie członkowskim.

2. Kwestie podniesione w niniejszej sprawie zbliżone są do rozpatrywanych w sprawie Arens-Sikken(2), w której również wydaję dzisiaj opinię – obie sprawy dotyczą przepisów krajowych, na podstawie których od podstawy opodatkowania nabycia nieruchomości w drodze dziedziczenia nie wlicza się niektórych obciążeń, w przypadku gdy spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w innym państwie członkowskim.

3. Udzielaj?c odpowiedzi na pytania przed?o?one w niniejszym post?powaniu, Trybuna? b?dzie mia? mo?liwo?? oprze? si? na dotychczasowym orzecznictwie dotycz?cym podatku spadkowego oraz rozwin?? je; dotyczy to w szczeg?lno?ci orzecznictwa opartego na sprawach Barbier(3) i van Hiltten-van der Heijden(4).

II – W?a?ciwe przepisy

A – *Prawo wspólnotowe*

4. Artyku? 56 ust. 1 WE (poprzednio art. 73b ust. 1 traktatu WE) stanowi:

„W ramach postanowie? niniejszego rozdzia?u zakazane s? wszelkie ograniczenia w przep?ywie kapita?u mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi oraz mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi”.

5. Artyku? 58 WE (poprzednio art. 73d ust. 1 traktatu WE) stanowi:

„1. Artyku? 56 nie narusza prawa pa?stw cz?onkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepis?w ich prawa podatkowego traktuj?cych odmiennie podatnik?w ze wzgl?du na r?ne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapita?u,

[...]

3. ?rodki i procedury okre?lone w [ust. 1] nie powinny stanowi? arbitralnej dyskryminacji, ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przep?ywie kapita?u i p?atno?ci w rozumieniu artyku?u 56”.

6. Za??cznik I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (artyku? uchylony przez traktat z Amsterdamu)(5), zatytu?owany „Nomenklatura przep?yw?w kapita?u okre?lonych w art. 1 niniejszej dyrektywy,” odnosi si? do 13 r?nych kategorii przep?yw?w kapita?u. W tytule XI, „Przep?ywy kapita?u o charakterze osobistym”, wymieniono:

„[...]”

D – Spadki i zapisy

[...]”.

B – *Prawo krajowe*

7. W odniesieniu do podatk?w spadkowych kompetencja w zakresie ustalania stawki podatkowej, podstawy opodatkowania, zwolnie? od podatku i obni?ek podatku nale?y do poszczeg?lnych region?w Kr?lestwa Belgii.

8. Artyku? 1 Wetboek Successierechten (flamandzkiej ustawy o podatkach spadkowych, zwanej dalej „WS”) dokonuje rozr?nienia w zakresie opodatkowania spadk?w wed?ug tego, czy spadkodawca w chwili ?mierci zamieszkiwa? w Belgii, czy te? poza granicami tego pa?stwa. Artyku? ten stanowi:

„Niniejszym ustanawia si? nast?puj?ce podatki:

- 1) podatek od spadku od wartości całego majątku, po odliczeniu długów, należącego do mieszkańca Królestwa Belgii;
- 2) podatek od przeniesienia własności mortis causa od wartości majątku nieruchomego położonego na terytorium Belgii, należącego do majątku osoby niebędącej mieszkańcem Królestwa Belgii.

Za mieszkańca Królestwa Belgii uważa się osobę, która w chwili śmierci miała miejsce zamieszkania na terytorium Królestwa Belgii lub której majątek w chwili śmierci tam się znajdował”.

9. Zgodnie z art. 15 WS podatek od spadku płatny jest – po odliczeniu długów – od całego majątku spadkodawcy, niezależnie od miejsca położenia tego majątku.

10. Artykuł 18 WS, który dotyczy nierezydentów, stanowi:

„Podatek od przeniesienia własności majątku mortis causa nalicza się od całego majątku nieruchomego położonego na terytorium Belgii i należącego do spadkodawcy, [...] bez odliczenia ciążących na nim długów i zobowiązań”.

11. Zgodnie z art. 29 WS, aby dług mógł być umieszczony po stronie pasywów, musi istnieć w chwili śmierci spadkodawcy, a wykazanie tej okoliczności może nastąpić za pomocą wszelkich środków dowodowych dopuszczalnych w przypadku czynności prowadzącej do powstania wierzytelności i długu.

12. Artykuł 40 WS stanowi, że termin na złożenie oświadczenia o spadku wynosi pięć miesięcy od dnia śmierci spadkodawcy, jeżeli nastąpiła ona na terytorium Królestwa Belgii, i sześć miesięcy od dnia śmierci spadkodawcy, jeżeli nastąpiła ona w innym kraju europejskim.

13. Zgodnie z art. 41 WS:

„Termin na złożenie oświadczenia o spadku może zostać przedłużony przez dyrektora generalnego do spraw rejestru i własności publicznej.

Oświadczenie złożone w terminie określonym w ustawie lub przedłużonym przez dyrektora generalnego może zostać zmienione tylko przed upływem tego terminu, chyba że zainteresowane strony wyraźnie zrezygnują z tego uprawnienia poprzez złożenie stosownego oświadczenia w zgodzie z wymogami obowiązującego prawa”.

14. Artykuł 48 ust. 1 WS zawiera tabele wskazujące stawki podatku, które znajdują zastosowanie w przypadku podatku od spadku oraz podatku od przeniesienia własności mortis causa (zwanego dalej „podatkiem od przeniesienia własności”). Artykuł 48 ust. 2 akapit czwarty brzmi:

„Długi i koszty pogrzebu odlicza się w pierwszej kolejności z majątku ruchomego oraz aktywów, o których mowa w art. 60a, chyba że składający oświadczenie udowodni, że długi zostały zaciągnięte w celu nabycia i utrzymania nieruchomości”.

15. W odniesieniu do podatków spadkowych pomiędzy Belgią a Niemcami nie została podpisana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania.

III – Stan faktyczny, postępowanie i pytanie prejudycjalne

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica i Joris Eckelkamp, skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym (dalej zwani „spadkobiercami”), są spadkobiercami po Reintges Hildegard Eckelkamp (zwanej dalej „spadkodawczynią”), która zmarła w dniu 30 grudnia 2003 r. w Düsseldorfie.

17. W dniu 13 listopada 2002 r. spadkodawczyni podpisała dokument zawierający uznanie długu wobec Hansa Eckelkampa. Ponadto aktem notarialnym z dnia 5 czerwca 2003 r. spadkodawczyni udzieliła pełnomocnictwa do obciążenia nieruchomości położonej w miejscowości Knokke-Heist (Belgia) hipoteką w charakterze zabezpieczenia spłaty tego długu w wysokości 220 000 EUR wraz z odsetkami w wysokości 11 000 EUR.

18. W dniu 29 czerwca 2004 r. spadkobiercy złożyli oświadczenie dotyczące spadku po Reintges Hildegard Eckelkamp (zwane dalej „oświadczeniem spadkowym”), wykazując po stronie aktywów nieruchomości o wartości 200 000 EUR. Po stronie pasywów wpisano „nihil”.

19. Na podstawie tego oświadczenia, a zatem nie biorąc pod uwagę długu spadkodawczyni wobec Hansa Eckelkampa, decyzją z dnia 14 lipca 2004 r. należy podatek od przeniesienia własności został określony na kwotę 110 000,04 EUR.

20. Z akt sprawy wynika, że przed złożeniem oświadczenia spadkowego spadkobiercy prowadzili drogą elektroniczną korespondencję z belgijskimi organami podatkowymi, w której to korespondencji organy podatkowe wskazały, iż podatek od przeniesienia własności (znajdujący zastosowanie, w sytuacjach gdy spadkodawca nie zamieszkuje na terytorium Belgii) płatny jest od wartości majątku nieruchomego położonego na terytorium Belgii bez odliczenia długów, a zatem wspomniany wyżej dług nie powinien być wymieniany w oświadczeniu.

21. Po zapłaconiu podatku spadkobiercy w dniu 7 października 2004 r. złożyli skargę w sprawie podatkowej, domagając się miedzy innymi uchylecia decyzji z dnia 14 lipca 2004 r. Zdania te zostały oddalone przez Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (sąd pierwszej instancji w Brugii) wyrokiem z dnia 30 maja 2005 r. W wyroku tym Rechtbank stwierdził, że termin na złożenie oświadczenia spadkowego, określony w art. 40 WS, niezależnie od innych okoliczności upłynął w dniu 1 lipca 2004 r., zaś skarga w sprawie podatkowej została wniesiona dopiero w dniu 7 października 2004 r., co oznacza, iż oświadczenie to jest wiążące i niewskazane w nim pasywa nie mogły zostać uwzględnione. Rechtbank stwierdził również, że skarżący powinni byli wskazać omawiany dług w oświadczeniu po stronie pasywów, jako że art. 1 i 2 w związku z art. 18 WS nie znajdują wobec niego zastosowania ze względu na sprzeczność z prawem wspólnotowym.

22. Spadkobiercy odwołali się od wyroku Rechtbank do Hof van Beroep te Gent. Na uzasadnienie podnieśli, że prawo wspólnotowe jest bezpośrednio skuteczne oraz że organy administracji mają obowiązek uchylania decyzji niezgodnych z prawem wspólnotowym. Artykuł 41 WS nie może stanowić przeszkody dla pełnej skuteczności prawa wspólnotowego. Powołując się na wyrok w sprawie Barbier(6), skarżący twierdzą dalej, że rozróżnienie pomiędzy osobami, które zamieszkują w Belgii, oraz tymi, które w Belgii nie zamieszkują, wynikające z art. 2 ust. 1 w związku z art. 18 WS, narusza postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału. Ponadto skarżący podnoszą, iż przepisy te naruszają również prawo do swobodnego przebywania na terytorium państw członkowskich i są sprzeczne z art. 12 WE w związku z art. 17 WE i art. 18 WE. Belgia, jako strona pozwana w postępowaniu przed sądem krajowym, kwestionuje twierdzenia, jakoby występowało ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, oraz twierdzi, że sytuacje prawne rezydentów i nierezydentów nie są porównywalne.

23. W postanowieniu odsyłającym Hof van Beroep te Gent stwierdza, że nie ma wątpliwości

co do rzeczywistego istnienia d?ugu w kwocie 220 000 EUR w dniu ?mierci spadkodawczyni.

24. W tych okoliczno?ciach Hof van Beroep te Gent postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u Wspólnot Europejskich z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 12 WE w zwi?zku z art. 17 WE i 18 WE oraz art. 56 WE w zwi?zku z art. 57 WE sprzeciwiaj? si? przepisowi krajowemu pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z którym w przypadku nabycia, w drodze dziedziczenia, nieruchomo?ci po?o?onej w danym pa?stwie cz?onkowskim (pa?stwie po?o?enia nieruchomo?ci), pa?stwo to nak?ada podatek od warto?ci tej nieruchomo?ci, przy czym wprawdzie dopuszcza odliczenie warto?ci obci??e? tej nieruchomo?ci (jak na przyk?ad d?ugów, których sp?ata zabezpieczona jest pe?nomocnictwem hipotecznym odnosz?cym si? do tej nieruchomo?ci) w przypadku, w którym spadkodawca w chwili ?mierci zamieszkiwa? w pa?stwie po?o?enia nieruchomo?ci, jednak?e nie dopuszcza takiego odliczenia w przypadku, w którym spadkodawca w chwili ?mierci zamieszkiwa? w innym pa?stwie cz?onkowskim (pa?stwie zamieszkania)?”.

IV – Co do prawa

A – Podstawowe argumenty stron

25. W niniejszym post?powaniu uwagi pisemne przed?o?yli spadkobiercy, rz?d belgijski i Komisja. Wszyscy uczestnicy post?powania byli równie? reprezentowani podczas rozprawy, która zosta?a przeprowadzona w dniu 13 grudnia 2007 r.

26. Spadkobiercy podnosz? przede wszystkim, ?e belgijskie przepisy dotycz?ce opodatkowania nabycia nieruchomo?ci w drodze dziedziczenia maj? charakter dyskryminuj?cy i naruszaj? art. 56 WE w zwi?zku z art. 58 WE, poniewa? przy ustalaniu podstawy opodatkowania pozwalaj? na odliczenie pewnych d?ugów, w sytuacji gdy spadkodawca w chwili ?mierci zamieszkiwa? na terytorium Belgii, natomiast nie dopuszczaj? takiego odliczenia, je?li spadkodawca w chwili ?mierci zamieszkiwa? gdzie indziej. Spadkobiercy twierdz?, ?e sytuacje prawne rezydentów i nierezydentów s? porównywalne. Wskazuj?, ?e zarówno rezydenci, jak i nierezydenci s? podatnikami dla celów poboru podatków spadkowych. Powo?uj?c si? na orzecznictwo Trybuna?u(7), spadkobiercy podnosz?, ?e w konsekwencji rezydenci i nierezydenci powinni by? traktowani jednakowo, je?li chodzi o mo?liwo?? odliczenia obci??e? czy d?ugów.

27. Po drugie, spadkobiercy podnosz?, opieraj?c si? przede wszystkim na wyroku w sprawie Barbier(8), ?e kwestionowane przepisy stanowi? ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u, bowiem skutkiem stosowania przepisów uniemo?liwiaj?cych odliczenie d?ugów zwi?zanych z nieruchomo?ci? jest zmniejszenie warto?ci spadku, w sytuacji gdy spadkodawca nie zamieszkiwa? w Belgii, natomiast je?li w Belgii zamieszkiwa?, nie dochodzi do takiego zmniejszenia warto?ci. Zatem osoba zamieszka?a w innym pa?stwie cz?onkowskim mo?e by? zniech?cona do inwestowania w nieruchomo?ci po?o?one na terytorium Belgii, je?li ma ?wiadomo??, ?e jej spadkobiercy b?d? zmuszeni zap?aci? wy?szy podatek od spadków, ni? mia?oby to miejsce, gdyby zainwestowa?a w innym kraju lub w inny sposób.

28. Po trzecie, w oparciu o podobne argumenty spadkobiercy twierdz?, ?e omawiane przepisy belgijskie naruszaj? okre?lone w art. 12 WE i art. 18 WE prawa obywateli Unii do swobodnego przebywania na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego i do niedyskryminacyjnego traktowania.

29. Odpieraj?c argument wysuni?ty przez rz?d belgijski, ?e niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powinien zosta? uznany za niedopuszczalny, spadkobiercy podczas rozprawy podnie?li, ?e sporny d?ug – równie? w ?wietle prawa belgijskiego – jest

dostatecznie silnie związany z nieruchomością będącą przedmiotem postępowania. Nie ma pod tym względem istotnej r nicy pomiędzy hipotek  a pełnomocnictwem hipotecznym występującym w niniejszej sprawie. Podkreślają oni także, iż dług w kwocie 220 000 EUR nie zosta  wykazany w oświadczeniu spadkowym, gdyż jest to na podstawie prawa belgijskiego zakazane, w przypadku gdy spadkodawca nie zamieszkiwał w Belgii, a co więcej, dlatego że taką informacj  uzyskali oni od właściwego organu krajowego (który jest źródłem informacji godnych zaufania w myśl zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa )(9).

30. Rząd belgijski twierdzi natomiast, że niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powinien zosta  uznany za niedopuszczalny na tej podstawie, że przedłożone pytanie jest hipotetyczne i nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem krajowym. Rząd belgijski podkreśla, że sporny dług nie zosta  wymieniony w oświadczeniu spadkowym, które po upływie terminu określonego w WS stało się ostateczne. Zatem kwesti  mającą najistotniejsze znaczenie jest upływ terminu na złożenie lub zmian  oświadczenia spadkowego, natomiast Hof van Beroep te Gent nie wykaza , w jaki s os b w tych okolicznościach orzeczenie prejudycjalne miałoby być przydatne dla rozstrzygnięcia sprawy. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ustawodawstwo wspólnotowe co do zasady nie stoi na przeszkodzie stosowania krajowych uregulowa  proceduralnych, takich jak na przykład odnoszących się do terminów(10).

31. Co do istoty sprawy rząd belgijski jest zdania, że różnica w traktowaniu długów w zależności od tego, czy spadkodawca zamieszkiwał na terytorium Belgii, czy też nie, nie stanowi naruszenia postanowień traktatu przywołanych w niniejszej sprawie. Rząd belgijski podkreśla, że w odniesieniu do podatków bezpośrednich, a w szczególności jeśli chodzi o podatki od nabycia własności w drodze dziedziczenia, sytuacje rezydentów i nierezydentów nie są co do zasady porównywalne.

32. Rząd belgijski twierdzi, że tylko to państwo członkowskie, na którego terytorium spadkodawca zamieszkiwał, jest władne oceni  w pełni jego sytuacj  finansową i prawidłowo zbada  wszystkie aktywa i pasywa dla potrzeb obliczenia podatku od nabycia własności w drodze dziedziczenia. Wierzytelność taka jak będąca przedmiotem niniejszego postępowania jest zatem z zasady zawsze brana pod uwagę w państwie członkowskim zamieszkania spadkodawcy. Jednak na poziomie wspólnotowym brak jest ram prawnych dla koordynacji uprawnień państw członkowskich w zakresie opodatkowania spadków. Odliczenie długu takiego jak w niniejszej sprawie w państwie członkowskim położenia nieruchomości mogłoby w istocie prowadzi  do podwójnego odliczenia, któremu państwa członkowskie mogą zapobiega . W niniejszej sprawie wszystkie pasywa wchodzące w skład masy spadkowej są brane pod uwagę w Niemczech – państwie członkowskim zamieszkania spadkodawczyni.

33. Według rz du belgijskiego niniejsza sprawa różni się od sprawy Barbier(11) ze względu na to, że w tamtej sprawie dług, który spadkobiercy pragnęli odliczy , stanowi  nieod oczny element nieruchomości podlegającej opodatkowaniu w państwie członkowskim jej położenia. Natomiast w niniejszej sprawie nic nie wskazuje na to, aby sporny dług – którego spłata zabezpieczona jest jedynie pełnomocnictwem hipotecznym, a nie właściwą hipotek  – by  dostatecznie silnie związany z nieruchomością w rozumieniu wyroku w sprawie Barbier. Pełnomocnictwo hipoteczne w istocie odnosi się do wszystkich obecnych i przyszłych składników majątku danej osoby.

34. Zdaniem rządu belgijskiego, w przypadku gdyby państwo członkowskie położenia nieruchomości musiało dopu ci  odliczenie długów związanych z tą nieruchomością, powinno to mieć miejsce jedynie w stosunku do długów ściśle związanych z nieruchomością, które jednocześnie nie podlegają odliczeniu w państwie członkowskim zamieszkania spadkodawcy.

35. Z podobnych przyczyn rząd belgijski twierdzi, że kwestionowane przepisy nie są sprzeczne

z art. 12 WE, 17 WE i 18 WE.

36. Komisja twierdzi, że rozróżnienie pomiędzy osobami zamieszkującymi i niezamieszkującymi w Belgii w zakresie sposobu obliczania podatków spadkowych, którego skutkiem jest brak możliwości odliczenia długów w przypadku dziedziczenia nieruchomości po nierezydencie, stanowi zakazane ograniczenie swobodnego przepływu kapitału. Przepis taki mógłby zostać uznany za zgodny z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie wtedy, gdyby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub byłyby uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego(12).

37. Komisja wyraża pogląd, że sytuacje rezydentów i nierezydentów są dla celów niniejszej sprawy całkowicie porównywalne. Okoliczności, czy spadkodawczyni zamieszkiwała w Belgii, czy też nie, nie ma w istocie znaczenia dla wartości nieruchomości położonej w Belgii i związanych z nią długów czy też spadku. Jak zostało to wyjaśnione podczas rozprawy, Komisja jest zdania, że w niniejszej sprawie dług jest bezpośrednio związany z wartością nieruchomości ze względu na pełnomocnictwo hipoteczne.

38. Ponadto nie wskazano nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogłyby uzasadniać odmienne traktowanie. W szczególności w odniesieniu do rzekomych trudności, jakie mogły napotkać organy krajowe przy weryfikacji istnienia długów, w przypadku gdy spadkodawca zamieszkiwał w innym państwie członkowskim, przedstawienie dowodów istnienia takich długów jest obowiązkiem spadkobierców. Komisja dodaje, że państwo członkowskie nie może dla uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału opierać się na prawie do zaliczenia podatku czy uldze podatkowej, które inne państwo członkowskie może wprowadzić, jeżeli uzna to za stosowne.

39. Wreszcie Komisja nie uważa za niezbędną udzielenie odpowiedzi na przedłożone pytanie w odniesieniu do art. 12 WE, 17 WE i 18 WE.

B – Ocena

1. Dopuszczalność przedłożonego pytania

40. W odniesieniu do zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez rząd belgijski należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem jedynie do sądu krajowego, który rozstrzyga spór i odpowiada za przyszłe orzeczenie, należy ocena, czy biorąc pod uwagę szczególne okoliczności sporu, orzeczenie prejudycjalne jest konieczne dla wydania przez niego orzeczenia, jak również ocena znaczenia pytań zadanych Trybunałowi(13).

41. Gdy pytania przedłożone Trybunałowi dotyczą wykładni przepisów prawa wspólnotowego, jest on co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia, chyba że oczywiście jest, iż wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w rzeczywistości ma na celu skłonienie Trybunału do wydania orzeczenia w ramach fikcyjnego sporu lub do sformułowania opinii w przedmiocie zagadnień ogólnych lub hipotetycznych, albo że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą się zwrócono we wniosku, nie ma żadnego związku z okolicznościami lub przedmiotem sporu zawisłego przed sądem krajowym, czy też, że Trybunał nie dysponuje dostatecznymi informacjami o stanie faktycznym i prawnym, niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na przedłożone mu pytania.(14)

42. Należy zauważyć, że w niniejszej sprawie strony zgodne są co do tego, że sporny dług nie został przez spadkobierców podany w terminie określonym w WS na zwołanie lub zmianę oświadczenia spadkowego, które tym samym stało się ostateczne wraz z upływem tego terminu.

43. Rz?d belgijski s?uszenie równie? wskaza?, ?e prawo wspólnotowe co do zasady nie sprzeciwia si? stosowaniu takich terminów przewidzianych w prawie krajowym. W tym zakresie z orzecnictwa wynika, ?e z zasady zarówno ustanawianie rozs?dnych terminów w post?powaniu s?dowym i administracyjnym, jak i przepisy stanowi?ce, ?e wraz z up?ywem terminu decyzja administracyjna staje si? ostateczna, s? zgodne z wymogami skuteczno?ci prawa wspólnotowego, o ile takie przepisy proceduralne stanowi? przejaw zastosowania podstawowej zasady pewno?ci prawa(15).

44. Z akt sprawy i uwag przedstawionych przez spadkobierców wynika jednak, ?e w niniejszej sprawie mamy do czynienia z czym? wi?cej ni? tylko z terminem na z?o?enie o?wiadczenia spadkowego, który jako taki moim zdaniem nie budzi w?tpliwo?ci natury prawnej, a który nie zosta? dotrzymany przez spadkobierców. W szczególno?ci niewymienienie przez spadkobierców spornego d?ugu w o?wiadczeniu spadkowym wydaje si? wynika? z faktu, ?e belgijskie przepisy spadkowe nie przewiduj? w?zczania tego rodzaju d?ugów do o?wiadczenia, a co wi?cej, ?e spadkobiercy uzyskali tak? informacj? od belgijskich w?adz podatkowych.

45. Przy wnikliwym zbadaniu niniejszy spór okazuje si? dotyczy? nie przepisów proceduralnych, lecz przepisów materialnych zawartych w WS, które z kolei – w zale?no?ci od tego, jaka odpowied? zostanie udzielona na pytanie prejudycjalne – mog? by? oparte na b??dnym zastosowaniu prawa wspólnotowego(16).

46. W ?wietle powy?szego nie jest wcale oczywiste, ?e s?d krajowy, rozstrzygaj?c odwo?anie wniesione przez spadkobierców, nie b?dzie móg? skorzystać z odpowiedzi na pytanie prejudycjalne jedynie z tego powodu, ?e o?wiadczenie spadkowe sta?o si? ostateczne zanim zosta?o uzupe?nione o sporny d?ug.

47. Nie jest zatem równie? oczywiste, w rozumieniu wy?ej wskazanego orzecnictwa, ?e pytanie przed?o?one w niniejszym post?powaniu dotyczy, jak twierdzi rz?d belgijski, zagadnie? hipotetycznych albo ?e nie ma znaczenia dla wydania orzeczenia w post?powaniu przed s?dem krajowym.

48. Pytanie przed?o?one przez Hof van Beroep te Gent jest wi?c dopuszczalne.

2. Co do istoty sprawy

49. Zwracaj?c si? z pytaniem prejudycjalnym, s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy prawo wspólnotowe, a w szczególno?ci postanowienia traktatu odnosz?ce si? do przys?uguj?cej obywatelom Unii swobody przebywania na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego oraz do swobodnego przep?ywu kapita?u sprzeciwiaj? si? krajowym przepisom dotycz?cym opodatkowania spadków, takim jak b?d?ce przedmiotem niniejszego post?powania, na podstawie których dla celów ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem z tytu?u dziedziczenia nieruchomo?ci po?o?onej na terytorium danego pa?stwa cz?onkowskiego mo?liwe jest uwzgl?dnienie okre?lonych obci??e?, takich jak d?ugi, których sp?ata zabezpieczona jest przyznanym wierzycielowi uprawnieniem do ustanowienia hipoteki na tej nieruchomo?ci, w przypadku gdy spadkodawca w chwili ?mierci zamieszkiwa? w tym pa?stwie cz?onkowskim (podatek od spadku), ale nie w przypadku, gdy spadkodawca zamieszkiwa? na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego(17) (podatek od przeniesienia w?asno?ci).

50. Zgodnie z sugestij? stron niniejszego post?powania oraz z orzecnictwem Trybuna?u dotycz?cym opodatkowania nabycia w?asno?ci w drodze dziedziczenia rozpocz? od zbadania tej kwestii w odniesieniu do swobodnego przep?ywu kapita?u(18).

51. Na samym wstępie należy także zwrócić uwagę, że – jak słusznie wskazała Komisja – postanowieniem traktatu mającym największy związek z niniejszą sprawą, jest art. 58 WE w związku z art. 56 WE, nie zaś art. 57 WE, jak podano w przedłożonym pytaniu.
52. Na początku należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chociaż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego(19).
53. Co dalej rzecz ujmując, w odniesieniu do zastosowania *ratione materiae* postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie, czego strony niniejszego postępowania nie podważają, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że dziedziczenie stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 WE (poprzednio art. 73b WE), z wyjątkiem przypadków, w których występowanie jego istotnych elementów ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego(20).
54. Wystarczy zwrócić uwagę, że sytuacja, której dotyczy sprawa zawisła przed Hof van Beroep te Gent, z całą pewnością nie ma charakteru krajowego, ponieważ dotyczy opodatkowania nabycia nieruchomości w drodze dziedziczenia po osobie w chwili śmierci zamieszkałej w państwie członkowskim innym niż Belgia, czyli innym niż państwo członkowskie pochodzenia nieruchomości.
55. Zatem dziedziczenie będzie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym objęte jest zakresem postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.
56. Wobec powyższego należy zbadać, czy przepisy krajowe takie jak będzie przedmiotem niniejszego postępowania stanowił zakazane ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.
57. W tym zakresie należy zauważyć, że w wyroku w sprawie Barbier, która także dotyczy opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia po nierezydencie, Trybuna stwierdziła, że środki zakazane w art. 56 WE, jako stanowiące ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, to między innymi takie środki, które powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie zamieszkałej w państwie członkowskim innym niż to, w którym znajdują się dane składniki majątku i które opodatkowuje dziedziczenie tego majątku(21).
58. W niniejszej sprawie strony zgodne są co do tego, że – jak podali spadkobiercy i Komisja – skutkiem przepisów, które nie pozwalają na odliczenie długów takich jak będzie przedmiotem sporu przed sądem krajowym, w odniesieniu do nieruchomości odziedziczonej po nierezydencie, jest zmniejszenie wartości spadku, w zakresie w jakim spadek ten podlega w Belgii opodatkowaniu wyszemu, niż w przypadku, gdyby spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał na terytorium tego państwa członkowskiego.
59. Z powyższego wynika, że krajowe przepisy dotyczące podatków spadkowych, w zakresie w jakim uzależniają one możliwość odliczenia pewnych długów od tego, czy nieruchomość została odziedziczona po osobie zamieszkującej w tym państwie członkowskim, co do zasady mogą stanowić ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.
60. Należy zatem zbadać, czy ograniczenie to może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu.
61. Rząd belgijski przywołuje dwa główne argumenty na poparcie tezy, że omawiane przepisy są zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału oraz że rozróżnienie, na jakim są one oparte, jest uzasadnione. Po pierwsze, twierdzi on, powołując się

na wyrok w sprawie Schumacker(22), że nierówne traktowanie stanowi odbicie obiektywnie istniejącej różnicy pomiędzy sytuacjami rezydentów i nierezydentów. Po drugie – i które w związku z pierwszym argumentem – wskazuje on, że zgodnie z zasadami rozdziału kompetencji dotyczących nakładania podatków do państwa członkowskiego zamieszkania spadkodawcy – które jako jedyne jest wadliwe ocenić w pełni jego sytuację finansową – należy uwzględnić wszystkie aktywa i pasywa składających się na majątek spadkowy, w tym również długów takich jak będące przedmiotem niniejszego postępowania.

62. Prawdą jest, jak zauważył rząd belgijski, że w orzecznictwie zapoczątkowanym wyrokiem w sprawie Schumacker Trybunał przyjął – uznając tym samym rolę kryterium miejsca zamieszkania jako czynnika dla celów rozdzielenia kompetencji podatkowych – że w odniesieniu do podatków bezpośrednich sytuacje rezydentów i nierezydentów nie są co do zasady porównywalne, a więc w prawie podatkowym miejsce zamieszkania podatnika może stanowić czynnik uzasadniający wprowadzenie krajowych przepisów przewidujących odmienne traktowanie podatników będących i niebędących rezydentami(23).

63. Podobnie art. 58 ust. 1 lit. a) WE stanowi wyrażenie: „artykuł 56 [WE] nie narusza prawa państw członkowskich [...] do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmienne podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału [...]”.

64. Trybunał wielokrotnie podkreślał jednak, że przepis ten, jako stanowiący wyjątek od ogólnej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi podlegać wykładni zwężącej oraz że nie każdy przepis podatkowy traktujący odmienne podatników w zależności od ich miejsca zamieszkania lub miejsca inwestowania kapitału jest automatycznie zgodny z traktatem(24).

65. Ponadto wyjątek ustanowiony w art. 58 ust. 1 lit. a) WE sam podlega ograniczeniu na podstawie art. 58 ust. 3 WE, który stanowi, że krajowe przepisy, o których mowa w art. 58 ust. 1 WE, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 56”.

66. Należy zatem odróżnić nierówne traktowanie dozwolone zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej na podstawie art. 58 ust. 3 WE. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, krajowa regulacja 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(25).

67. Jeżeli chodzi o wskazanie sytuacji, które są obiektywnie porównywalne w odniesieniu do konkretnej krajowej regulacji podatkowej(26), z orzecznictwa wynika między innymi, że w przypadku gdy państwo członkowskie nakłada podatek określonego rodzaju zarówno na rezydentów, jak i na nierezydentów, oznacza to, iż zarówno rezydenci, jak i nierezydenci muszą tak czy inaczej znaleźć się w sytuacjach porównywalnych pod względem wszelkich odliczeń dotyczących tego podatku(27). W takim samym kontekście Trybunał uznał także za konieczne określenie, czy koszty, cięcia lub długi, których odliczenie lub uwzględnienie w ramach danego podatku jest sporne, są w jaki sposób „bezpośrednio powiązane” z przychodem, majątkiem lub zdarzeniem podatkowym, od których pobierany jest podatek(28).

68. Wobec powyższego należy zauważyć, że w niniejszej sprawie, po pierwsze, dla celów opodatkowania spadków obejmujących nieruchomości położone na terytorium Belgii, zarówno masa spadkowa po rezydencie, jak i po nierezydencie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w WS. Chociaż formalnie rzecz biorąc, w przypadku gdy spadkodawca jest rezydentem, jest to „podatek od spadku”, a jeżeli jest nierezydentem – „podatek od przeniesienia

własności”, to jednak moim zdaniem w istocie rezydenci i nierezydenci są w belgijskim ustawodawstwie dotyczącym podatków spadkowych traktowani jako znajdujący się w sytuacjach porównywalnych względem zakresie opodatkowania spadków obejmujących nieruchomości położone na terytorium Belgii.

69. Po drugie, chociaż podatki od spadku formalnie naliczane są od wartości nieruchomości stanowicej część masy spadkowej po nierezydencji, nie należy zapominać, że podatki te obciążają spadkobierców. Zatem sprawa nie dotyczy wyłącznie sytuacji osobistej spadkodawcy i odpowiedzialności państwa członkowskiego jego zamieszkania, zgodnie z zasadą rezydencji przywołaną przez rząd belgijski, za pomocą oceny jego osobistej sytuacji finansowej i ciążących na nim zobowiązań, bowiem na podstawie WS to spadkobiercy są podatnikami i to oni zobowiązani są do zapłaty podatku w wysokości odpowiadającej ich udziałom w spadku.

70. W szczególności w sytuacji gdyby spadkobiercy zamieszkiwali w Belgii i gdyby do nich odnosiła się ta sama zasada niedopuszczająca odliczenia w związku ze spadkiem po nierezydencie obejmującym nieruchomości, można byoby zastanawiać się, czy państwo członkowskie zamieszkania spadkodawcy rzeczywiście jest bardziej predestynowane do uwzględnienia zobowiązań takich jak będące przedmiotem niniejszego postępowania. Ponadto – jak wskazała Komisja – ciżar dowodu istnienia spornego drugu leży w każdym przypadku po stronie spadkobierców, niezależnie od tego, czy osoba, której majątek jest obciążony tym długiem, był rezydentem, czy nie.

71. Wreszcie należy pamiętać, że sprawa spornego drugu jest zabezpieczona, zgodnie z informacjami przekazanymi przez strony postępowania i sąd krajowy, pełnomocnictwem hipotecznym, które umożliwia obciążenie odziedziczonej nieruchomości hipoteką.

72. Chociaż – jak podkreślił rząd belgijski – w niniejszej sprawie powołanie pomiędzy nieruchomości a tym zobowiązaniem jest w sposób oczywisty technicznie różne od związku pomiędzy zobowiązaniem do przeniesienia tytułu własności a nieruchomości, jaki byłby przedmiotem sprawy Barbier(29), moim zdaniem różnica ta w niniejszym kontekście nie jest ani tak bardzo istotna, ani też wystarczająca, aby Trybunał stwierdził, że niniejsza sprawa różni się od sprawy Barbier. Pozostaje faktem, że powołanie istnieje, gdyż dług, którego sprawa jest w ten sposób zabezpieczona, może w każdej chwili obciążać nieruchomości będącą przedmiotem opodatkowania(30).

73. W świetle powyższych rozważań nie zostało wykazane, aby sama okoliczność, iż spadkodawca w chwili śmierci nie zamieszkiwał w państwie członkowskim położenia nieruchomości należącej do spadku, mogła stanowić obiektywne uzasadnienie dla uniemożliwienia spadkobiercy, w sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym, odliczenia tego rodzaju drugu, jeżeli spadkobierca w takiej samej sytuacji, lecz dziedziczący po rezydencie, mógłby skorzystać z takiej ulgi podatkowej.

74. Wreszcie w odniesieniu do argumentu wysuniętego przez rząd belgijski, że uwzględnienie spornego drugu może prowadzić do podwójnego odliczenia, z ustalonego orzecznictwa wynika, że obywatel Wspólnoty nie może być pozbawiony możliwości powołaania się na postanowienia traktatu na tej podstawie, iż korzysta on z ulg podatkowych zagwarantowanych zgodnie z prawem w obowiązujących przepisach innego państwa członkowskiego aniżeli państwo, którego jest on rezydentem(31).

75. Ze względu na to, że nie wskazano nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogłyby stanowić uzasadnienie dla przepisów będących przedmiotem niniejszego postępowania, należy stwierdzić, że wynikające z niego nierówne traktowanie w zakresie opodatkowania stanowi arbitralną dyskryminację w rozumieniu art. 58 ust. 3 WE i wyżej przywołanego orzecznictwa(32),

a zatem jest sprzeczne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału.

76. Z powyższego jasno wynika, że nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na dalsze cztery pytania prejudycjalne, dotyczące postanowień traktatu odnoszących się do swobody przebywania obywateli Unii na terytorium innego państwa członkowskiego(33).

77. Moim zdaniem odpowiedź na przedłożone pytanie powinna brzmieć następująco: postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się krajowym uregulowaniom takim jak rozpatrywane przed sądem krajowym, zgodnie z którymi dla celów ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku nabycia, w drodze dziedziczenia, nieruchomości położonej w tym państwie członkowskim dopuszczalne jest uwzględnienie pewnych obciążeń tej nieruchomości, takich jak długi, których suma zabezpieczona jest przyznaniem wierzycielowi prawem obciążenia odziedziczonej nieruchomości hipotek, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w tym państwie członkowskim, lecz takie odliczenie nie jest dopuszczalne, jeżeli zamieszkiwał on w innym państwie członkowskim.

V – Wnioski

78. Wobec powyższego, proponuję, aby na pytanie przedłożone przez Hof van Beroep te Gent Trybunał udzielił odpowiedzi w następującym brzmieniu:

Postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się krajowym uregulowaniom takim jak rozpatrywane przed sądem krajowym, zgodnie z którymi dla celów ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku nabycia, w drodze dziedziczenia, nieruchomości położonej w tym państwie członkowskim dopuszczalne jest uwzględnienie pewnych obciążeń tej nieruchomości, takich jak długi, których suma zabezpieczona jest przyznaniem wierzycielowi prawem obciążenia odziedziczonej nieruchomości hipotek, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w tym państwie członkowskim, lecz takie odliczenie nie jest dopuszczalne, jeżeli zamieszkiwał on w innym państwie członkowskim.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Wyrok w sprawie C-43/07, w toku.

3 – Wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01, Rec. s. I-15013.

4 – Wyrok z dnia **23 lutego 2006 r.** w sprawie C-513/03, Zb.Orz. s. I-1957.

5 – Dz.U. L 178, s. 5.

6 – Przywołany w przypisie 3.

7 – W szczególności wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain, Rec. s. I-616,1 i w sprawie Barbier, przywołany w przypisie 3.

8 – Przywołany w przypisie 3, pkt 62.

9 – W odniesieniu do tego powołuję się na wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 Elmeke, Zb.Orz. s. I-8167.

10 – Z powołaniem się na wyrok z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 45/76 Comet, Rec. s. 2043, pkt 19.

11 – Przywołanej w przypisie 3.

12 – Wyrok z **dnia 8 września 2005 r. w sprawie** C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. s. I-7658, pkt 42.

13 – Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 10 lipca 1997 r. w sprawie C-261/95 Palmisani, Rec. s. I-4025, pkt 18, z dnia 30 marca 2000 r. w sprawie C-236/98 Jämställdhetsombudsmannen, Rec. s. I-2189, pkt 30 i z dnia 29 stycznia 2008 r. w sprawie C-275/06 Promusicae, Zb.Orz. s. I-271, pkt 36.

14 – Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-217/05 Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-11987, pkt 16 oraz przywołane tam orzecznictwo, w sprawie Promusicae, przywołany w przypisie 13, pkt 37.

15 – Zobacz podobnie w szczególności wyroki: w sprawie Comet, przywołany w przypisie 10, pkt 18, w sprawie Palmisani, przywołany w przypisie 13, pkt 28 i z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 Kühne & Heitz, Rec. s. I-837, pkt 24.

16 – Ponadto, jak wskazują spadkobiercy, spór zawisły przed sądem krajowym może dotyczyć także kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań.

17 – Czyli w chwili śmierci zamieszkiwał w państwie czonkowskim innym niż państwo czonkowskie pojęcia nieruchomości.

18 – Zobacz pod tym względem między innymi wyrok w sprawie Barbier, przywołany w przypisie 3, pkt 57, 58 i 75. Dokonana dalej ocena odnosi się również, w zakresie w jakim obie te sprawy są do siebie strukturalnie podobne, do oceny dokonanej w mojej opinii w sprawie Arens-Sikken, przywołanej w przypisie 2, do której we właściwych miejscach będzie się odwoływać.

19 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 19, z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 15 oraz z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 21.

20 – Zobacz podobnie w szczególności wyroki: w sprawie van Hilten-van der Heijden, przywołany w przypisie 4, pkt 42 i z **dnia 17 stycznia 2008 r.** w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, pkt 25.

21 – Zobacz podobnie wyroki: w sprawie Barbier, przywołany w przypisie 3, pkt 62, w sprawie van Hilten-van der Heijden, przywołany w przypisie 4, pkt 44 oraz ostatnio wydany wyrok w sprawie Jäger, przywołany w przypisie 20, pkt 30.

22 – Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225.

23 – Zobacz podobnie wyrok w sprawie Schumacker, przywołany w przypisie 22, pkt 31 i 33.

24 – Zobacz np. wyroki: w sprawie Manninen, przywołany w przypisie 19, pkt 28, z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 37 i w sprawie Jäger, przywołany w przypisie 20, pkt 40.

25 – Zobacz podobnie między innymi wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43, w sprawie Manninen, przywołany w przypisie 19, pkt 28 i 29, z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Rec. s. I-5821, pkt 25 i w sprawie Blanckaert, przywołany w przypisie 12, pkt 42.

26 – Zobacz na ten temat bardziej szczegółowo moja opinia w sprawie Arens-Sikken, przywołana w przypisie 2, pkt 73–77.

27 – Zobacz podobnie wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, przywołany w przypisie 7, pkt 20, z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 35, zobacz także opinia rzecznika generalnego C. Lenza przedstawiona w dniu 5 listopada 1996 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471, pkt 38 i 39.

28 – Zobacz podobnie między innymi wyroki: z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 27 i 28, z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I-923, pkt 40 i w sprawie Jäger, przywołany w przypisie 20, pkt 44.

29 – Przywołany w przypisie 3.

30 – Zobacz na ten temat moja opinia w sprawie Arens-Sikken, przywołana w przypisie 2, pkt 79 i przypis 35.

31 – Między innymi wyrok w sprawie Barbier, przywołany w przypisie 3, pkt 71. Zobacz na ten temat bardziej szczegółowo moja opinia w sprawie Arens-Sikken, przywołana w przypisie 2, pkt 66 i 86–89.

32 – Zobacz pkt 67 powyżej.

33 – Zobacz podobnie wyrok w sprawie Barbier, przywołany w przypisie 3, pkt 75.