WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 11 września 2008 r. *

W sprawie C-11/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez hof van beroep te Gent (Belgia) postanowieniem z dnia 11 stycznia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 stycznia 2007 r., w postępowaniu:

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Język postępowania: niderlandzki.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

przeciwko

państwu belgijskiemu,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu H. Eckelkampa, N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, T. Eckelkampa, J. Eckelkamp i J. Eckelkampa, przez B. Coopmana oraz M. Van Daela, advocaten,

— w imieniu rządu belgijskiego przez L. Van den Broeck, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez A. Haeltermana, advocaat,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, A. Weimara oraz R. Troostersa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 marca 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 WE, 17 WE, 18 WE, 56 WE i 58 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spadkobiercami po obywatelce Niemiec, H. Eckelkamp, zmarłej w Niemczech, a FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (federalną służbą finansów publicznych, administracją podatku od wartości dodanej, rejestru i własności publicznej) w przedmiocie odmowy odliczenia długów związanych z nieruchomością położoną w Belgii, która należała do spadkodawczyni, przy obliczaniu podatku od przeniesienia własności tej nieruchomości ze względu na okoliczność, że spadkodawczyni nie zamieszkiwała na terytorium Belgii w chwili śmierci.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [później art. 67 traktatu WE (uchylonego przez traktat z Amsterdamu)] (Dz.U. L 178, s. 5):

„1. Z zastrzeżeniem następujących przepisów, państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału, dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w załączniku I.

2. Przelewy w odniesieniu do przepływów kapitału odbywają się na tych samych warunkach kursowych, jakie obowiązują przy realizacji płatności w transakcjach bieżących".

4 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.

Uregulowania krajowe

5 W Belgii kompetencje w zakresie stawki podatkowej, podstawy opodatkowania, zwolnień od podatku i obniżek podatku w odniesieniu do podatków spadkowych należą do regionów.

6 Artykuł 1 kodeksu podatków spadkowych Regionu Flandrii (zwanego dalej „kodeksem") stanowi:

„Niniejszym ustanawia się następujące 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".

7 Zgodnie z art. 15 kodeksu podatek od spadku płatny jest — po odliczeniu długów — od całego majątku spadkodawcy, niezależnie od miejsca położenia tego majątku.

8 Artykuł 18 kodeksu, 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".

9 Zgodnie z art. 29 kodeksu, aby dany dług mógł zostać uwzględniony po stronie pasywów, musi on istnieć w chwili śmierci spadkodawcy, a wykazanie tej okoliczności może nastąpić za pomocą wszelkich środków dowodowych, jakie są dopuszczalne w przypadku czynności prowadzącej do powstania wierzytelności i długu.

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

11 Zgodnie z art. 41 kodeksu:

„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 możne zostać zmienione tylko przed upływem tego terminu,

chyba że zainteresowane strony wyraźnie zrzekły się tego uprawnienia poprzez złożenie stosownego oświadczenia w zgodzie z wymogami obowiązującego prawa".

12 Artykuł 48 ust. 1 kodeksu zawiera tabele wskazujące stawki podatku, które znajdują zastosowanie w przypadku podatku od spadku oraz podatku od przeniesienia własności mortis causa. 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 udowodnią, że długi zostały zaciągnięte w celu nabycia i utrzymania nieruchomości".

13 Pomiędzy Królestwem Belgii a Republiką Federalną Niemiec nie została podpisana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków spadkowych.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

14 Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym są spadkobiercami R.H. Eckelkamp zmarłej w Düsseldorfie (Niemcy) w dniu 30 grudnia 2003 r.

15 W dniu 13 listopada 2002 r. R.H. Eckelkamp podpisała dokument zawierający uznanie długu wobec jednego ze skarżących, Hansa Eckelkampa. Aktem notarialnym z dnia 5 czerwca 2003 r. udzieliła mu pełnomocnictwa do obciążenia hipoteką nieruchomości położonej w miejscowości Knokke-Heist (Belgia), tytułem zabezpieczenia tego długu.

16 W dniu 29 czerwca 2004 r. skarżący złożyli oświadczenie dotyczące spadku w Belgii, w ustawowym terminie sześciu miesięcy od dnia śmierci R.H. Eckelkamp, wykazując po stronie aktywów nieruchomość o wartości 200 000 EUR. Po stronie pasywów wpisano „brak".

17 Z uwag skarżących i rządu belgijskiego wynika, że przed złożeniem powyższego oświadczenia skarżący prowadzili drogą elektroniczną korespondencję z właściwymi krajowymi organami podatkowymi. Organy te wskazały wówczas, że zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa flamandzkiego podatek od przeniesienia własności mortis causa należny jest od całego majątku nieruchomego spadkodawcy położonego w Belgii, bez odliczania długów. Ponieważ R.H. Eckelkamp nie mieszkała w Belgii w chwili śmierci, jej długi nie mogły być uwzględnione dla celów obliczenia podatku od przeniesienia własności.

18 W sprawie, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym podatek od przeniesienia własności mortis causa został obliczony na podstawie oświadczenia złożonego w dniu 29 czerwca 2004 r.

19 Po zapłacie tego podatku, która zgodnie z uwagami skarżących dokonana została „z zastrzeżeniem wszelkich przysługujących im praw", wnieśli oni w dniu 31 grudnia 2004 r. do rechtbank van eerste aanleg te Brugge (sądu pierwszej instancji w Brugii) skargę mająca na celu doprowadzenie do ponownego obliczenia zapłaconego podatku, a w szczególności uwzględnienie w ramach tego obliczenia długu R.H. Eckelkamp.

20 W dniu 30 maja 2005 r. sąd ten oddalił skargę uzasadniając, że została ona wniesiona po upływie przewidzianego w kodeksie terminu na uwzględnienie nowych elementów przy ustalaniu podstawy obliczenia należnego podatku od spadku lub podatku od przeniesienia własności mortis causa.

21 Od powyższego wyroku skarżący wnieśli apelację do sądu odsyłającego podnosząc, że przepisy kodeksu dotyczące obliczania podatku od przeniesienia własności mortis

causa są sprzeczne z prawem wspólnotowym. Ich zdaniem przepisy te stanowią pośrednią dyskryminację ze względu na przynależność państwową oraz przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału.

22 Przed sądem odsyłającym państwo belgijskie powołało się na upływ przewidzianego w kodeksie terminu na uwzględnienie nowych elementów przy ustalaniu podstawy obliczania podatku od przeniesienia własności oraz stwierdziło, że nie zostało w każdym razie wykazane, iż sporny dług istniał jeszcze w dniu śmierci R.H. Eckelkamp. Ponieważ nie zamieszkiwała ona w Belgii w chwili swej śmierci, podstawa opodatkowania podatkiem od przeniesienia własności nie mogła zostać pomniejszona o jakiekolwiek pasywa. Artykuł 58 WE nie narusza praw państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów wewnętrznych ustawodawstw podatkowych.

23 Zdaniem sądu odsyłającego z dokumentu z dnia 13 listopada 2002 r. oraz z aktu notarialnego z dnia 5 czerwca 2003 r. jasno wynika, że R.H. Eckelkamp zaciągnęła dług w wysokości 220 000 EUR.

24 Uznając, że w toczącym się przed nim sporze powstała kwestia interpretacji prawa wspólnotowego, hof van beroep te Gent postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 12 [WE] w związku z art. 17 [WE] i 18 [WE] oraz art. 56 [WE] w związku z art. 58 [WE] sprzeciwiają się przepisowi krajowemu państwa członkowskiego, zgodnie z którym w przypadku nabycia, w drodze dziedziczenia, nieruchomości położonej w danym państwie członkowskim (państwie położenia nieruchomości), państwo to nakłada podatek od wartości tej nieruchomości, przy czym wprawdzie dopuszcza odliczenie wartości obciążeń tej nieruchomości (jak na przykład długów, których spłata zabezpieczona jest pełnomocnictwem hipotecznym odnoszącym się do tej nieruchomości) w przypadku, w którym spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w państwie położenia nieruchomości, jednakże nie dopuszcza takiego odliczenia w przypadku, w którym spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w innym państwie członkowskim (państwie zamieszkania)?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

25 Zdaniem rządu belgijskiego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny. Rząd ten podnosi po pierwsze, że ze względu na spóźnione wniesienie skargi mającej na celu doprowadzenie do ponownego obliczenia podatku od przeniesienia własności sąd krajowy nie mógłby w żadnym razie uwzględnić żądania skarżących. Przysługujący im zgodnie z belgijskimi przepisami proceduralnymi termin na dokonanie zmiany danych dotyczących podstawy obliczenia podatku od przeniesienia własności upłynął już kilka miesięcy wcześniej. W konsekwencji odpowiedź na zadane pytanie nie tylko nie jest niezbędna, ale również w sposób oczywisty pozbawiona jest znaczenia dla celów wydania orzeczenia przez sąd krajowy.

26 Po drugie, zdaniem rządu belgijskiego na obecnym etapie postępowania przed sądem krajowym zadane pytanie ma charakter czysto hipotetyczny. Na etapie tym sąd krajowy nie odpowiedział bowiem jeszcze na decydujące pytania dla rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu, a dotyczące między innymi kwestii istnienia związku pomiędzy długiem a nieruchomością, który pozwoliłby na stwierdzenie, że dokonane zostało obciążenie tej nieruchomości. W tym zakresie rząd belgijski podkreślił na rozprawie, że sprawa rozpoznawana przez sąd krajowy nie dotyczy hipoteki obciążającej nieruchomości położoną w Belgii, lecz jedynie pełnomocnictwa hipotecznego udzielonego przez R.H. Eckelkamp przed śmiercią swemu bratu. W ocenie rządu belgijskiego, skoro pełnomocnictwo hipoteczne stanowi jedynie prawo udzielone osobie trzeciej do dokonania ewentualnego ustanowienia na pewnej nieruchomości hipoteki i skoro hipoteka ta nie została ustanowiona, to nie istnieje jakiekolwiek obciążenie nieruchomości w rozumieniu orzecznictwa Trybunału. Zadane pytanie ma więc charakter hipotetyczny.

27 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, opartego na całkowitym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, ocena stanu faktycznego sprawy należy w pełni do sądu krajowego. Tak samo jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy — przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy — zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje Trybunałowi. W konsekwencji jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa wspólnotowego, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (wyroki: z dnia 12 kwietnia

2005 r. w sprawie C-145/03 Keller, Zb.Orz. s. I-2529, pkt 33 i z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-119/05 Lucchini, Zb.Orz. s. I-6199, pkt 43).

28 Odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne postawione przez sąd krajowy jest możliwa jedynie wtedy, gdy żądana wykładnia prawa wspólnotowego w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym, lub też, gdy problem ma charakter hipotetyczny albo, gdy Trybunał nie posiada wystarczającej wiedzy na temat okoliczności faktycznych i prawnych, aby odpowiedzieć na postawione mu pytania w użyteczny sposób (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. s. I-2099, pkt 39, z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C-390/99 Canal Satélite Digital, Rec. s. I-607, pkt 19, i ww. wyrok w sprawie Lucchini, pkt 44).

29 Należy zauważyć, że nie ma to miejsca w niniejszej sprawie.

30 Do Trybunału zwrócono się bowiem o wyjaśnienie, czy na mocy prawa wspólnotowego sądy krajowe są zobowiązane do niestosowania określonych przepisów kodeksu dotyczących obliczania podatku od przeniesienia własności mortis causa, które skarżący uznają za przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału. Zatem wynika z tego, że zadane pytanie ma związek z przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym, w kształcie określonym przez ten sąd, jak również, że odpowiedź na to pytanie może być dla niego użyteczna, pozwalając mu na uznanie, czy przepisy tego kodeksu są zgodne z prawem wspólnotowym.

31 W prawdzie rząd belgijski, po pierwsze, kwestionuje istnienie takiego związku pomiędzy długiem R.H. Eckelkamp wobec swego brata a nieruchomością będącą przedmiotem spadku, który pozwoliłby na stwierdzenie, że dokonane zostało obciążenie tej nieruchomości, a po drugie, podkreśla okoliczność, że przewidziane w odpowiednich przepisach prawa belgijskiego terminy na uwzględnienie nowych elementów w ramach podstawy obliczenia należnego podatku od przeniesienia własności upłynęły już przed dniem wniesienia skargi w sprawie przed sądem krajowym.

32 Jednak należy na wstępie przypomnieć, że tylko sąd krajowy jest kompetentny do ustalania i oceniania okoliczności faktycznych toczącego się przed nim sporu, jak również do interpretowania i stosowania prawa krajowego (zob. wyrok z dnia 4 maja 1999 r. w sprawie C-262/96 Sürül, Rec. s. I-2685, pkt 95). Do sądu krajowego, a nie do Trybunału, należy określenie zakresu i skutku pełnomocnictwa hipotecznego na gruncie prawa belgijskiego, oraz konsekwencji, jakie wynikają z udzielenia takiego pełnomocnictwa w odniesieniu do nieruchomości pozostawionej w spadku, położonej na terytorium Belgii.

33 Ponadto z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że po pierwsze, niewymienienie spornego długu w oświadczeniu złożonym przez skarżących wynikało z przepisów kodeksu, który nie przewidywał włączenie tego rodzaju długów w przypadku, gdy spadkodawca nie zamieszkiwał w Belgii w chwili śmierci — czyli z przepisów, które były przyczyną zwrócenia się przez sąd krajowy z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym interpretacji prawa wspólnotowego. Po drugie, przed złożeniem spornego oświadczenia o spadku właściwe organy poinformowały skarżących, że dług R.H. Eckelkamp nie może być uwzględniony przy obliczaniu podatku od przeniesienia własności mortis causa, ponieważ nie zamieszkiwała ona w Belgii w chwili śmierci. Po trzecie, jak to wynika z pkt 19 niniejszego wyroku, oświadczenie to zostało najwyraźniej złożone przez skarżących z zastrzeżeniem wszystkich przysługujących im praw.

34 Ponadto należy przypomnieć, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym opiera się na dialogu pomiędzy sądami, którego rozpoczęcie zależy całkowicie od dokonanej przez sąd krajowy oceny znaczenia i konieczności takiego wniosku (zob. wyrok z dnia 12 lutego 2008 r., w sprawe C-2/06 Kempter, Zb.Orz. s. I-411, pkt 42). Chociaż w istocie sąd krajowy stwierdził, że oświadczenie spadkobierców stało się ostateczne w dniu upływu ustawowego terminu na składanie tego typu oświadczeń, to jednak zadane pytanie pozwala na wywiedzenie elementów wykładni prawa wspólnotowego uznawanych przez sąd krajowy za użyteczne dla rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu w świetle tego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 1982 r. w sprawie 132/81 Vlaeminck, Rec. s. 2953, pkt 13 i 14).

35 Z powyższego wynika, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

36 Zwracając się ze swym pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy przepisy art. 12 WE, 17 WE i 18 WE, oraz przepisy art. 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego — takim jak przepisy badane w sprawie przed sądem krajowym — dotyczącym obliczania podatków od przeniesienia własności i podatków od spadku należnych w związku z dziedziczeniem nieruchomości położonej w tym państwie, które nie przewidują możliwości odliczenia długów obciążających tę nieruchomości w przypadku, gdy spadkodawca w chwili śmierci nie zamieszkiwał w państwie położenia nieruchomości, lecz w innym państwie członkowskim, podczas gdy takie odliczenie jest dopuszczalne w przypadku, gdy spadkodawca w chwili śmierci był rezydentem państwa położenia powyższej nieruchomości.

37 Artykuł 56 ust. 1 WE w sposób ogólny zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi (wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawach połączonych C-463/04 i C-464/04 Federconsumatori i in., Zb.Orz. s. I-10419, pkt 19, i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Ponieważ w traktacie WE brak jest definicji pojęcia „przepływ kapitału" w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE, Trybunał przyznał już wcześniej charakter wskazujący nomenklaturze załączonej do dyrektywy 88/361, mimo że została ona przyjęta na podstawie art. 69 i 70 ust. 1 traktatu EWG (później art. 69 i 70 ust. 1 traktatu WE, uchylone przez traktat z Amsterdamu), przy czym zgodnie ze wstępem do niej, zawarta w jej treści lista 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 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 41; a także ww. wyrok w sprawach połączonych Federconsumatori i in. pkt 20 i wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, pkt 24).

39 Przypominając tym zakresie, że dziedziczenie, które polega na przeniesieniu na jedną lub więcej osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą, lub inaczej mówiąc, na przeniesieniu na spadkobierców różnych dóbr i praw, wchodzących w skład tego

majątku, objęte jest tytułem XI załącznika I do dyrektywy 88/361 zatytułowanym „Przepływy kapitału o charakterze osobistym", Trybunał orzekł, iż dziedziczenie stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 WE, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. wyroki z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. s. I-15013, pkt 58 oraz ww. wyroki w sprawach van Hilten van der Heijden, pkt 42 i Jäger, pkt 25).

40 Sytuacja, w której osoba mająca w chwili śmierci miejsce zamieszkania w Niemczech pozostawia w spadku innym osobom, mającym miejsce zamieszkania w Niemczech i w Niderlandach, nieruchomość położoną w Belgii, która stanowi podstawę obliczania podatku od przeniesienia własności w Belgii, w żaden sposób nie stanowi sytuacji czysto wewnętrznej.

41 W konsekwencji dziedziczenie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

42 Należy najpierw zbadać, czy — jak to utrzymują skarżący i Komisja Wspólnot Europejskich — uregulowanie krajowe, takie jak rozważane przed sądem krajowym, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału.

43 W tym zakresie należy przypomnieć, że przepisy krajowe, które określają wartość nieruchomości dla celów obliczenia podatku należnego w przypadku dziedziczenia, są w stanie nie tylko zniechęcać do nabycia nieruchomości położonych w danym państwie członkowskim, lecz mogą również w efekcie zmniejszyć wartość spadku po osobie mieszkającej w państwie członkowskim innym niż państwo położenia tych nieruchomości (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Barbier, pkt 62 i w sprawie Jäger, pkt 30).

44 Orzecznictwo potwierdziło, że w odniesieniu do dziedziczenia środkami zakazanymi w art. 56 ust. 1 WE, stanowiącymi ograniczenia w przepływie kapitału, są takie, które

powodują zmniejszenie wartości spadku po osobie mającej miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż to, w którym znajdują się dane dobra i w którym są one opodatkowane (ww. wyroki: w sprawie van Hilten — van der Heijden, pkt 44 i w sprawie Jäger, pkt 31).

45 W niniejszym przypadku przepisy krajowe badane w sprawie przed sądem krajowym, jako prowadzące do opodatkowania spadku obejmującego nieruchomość położoną na terytorium Królestwa Belgii podatkiem od przeniesienia własności w wymiarze wyższym od podatku od spadku, który byłby należny w przypadku, gdyby spadkodawca w chwili śmierci mieszkał w tym państwie członkowskim, wywołują ograniczenie w przepływie kapitału poprzez zmniejszenie wartości spadku obejmującego tę nieruchomość.

46 Skoro bowiem przepisy te uzależniają możliwość odliczenia określonych długów obciążających daną nieruchomość od miejsca zamieszkania spadkodawcy w chwili śmierci, to wynikające stąd wyższe opodatkowanie spadku po nierezydencie stanowi przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału.

47 Wniosku tego nie jest w stanie podważyć argument rządu belgijskiego, zgodnie z którym kodeks nie wprowadza tego rodzaju ograniczenia, ponieważ przy obliczaniu podatku od spadku i podatku od przeniesienia własności istnieje obiektywna różnica pomiędzy sytuacją rezydentów a sytuacją nierezydentów. Zdaniem tego rządu logiczne jest, że tylko państwo członkowskie, w którym zamieszkiwał spadkodawca może przy obliczaniu podatku uwzględnić wszystkie składniki spadku złożonego z aktywów i pasywów, ruchomości i nieruchomości. Jednakże należy stwierdzić, że okoliczności te nie mają znaczenia w świetle przesłanek wynikających z orzecznictwa przywołanego w pkt 43 i 44 niniejszego wyroku (zob. także podobnie ww. wyrok w sprawie Jäger, pkt 34).

48 Rząd belgijski podnosi jednak, że sprawa tocząca się przed sądem krajowym, w odróżnieniu od ww. sprawy Barbier, charakteryzuje się brakiem bezwarunkowego zobowiązania do przekazania tytułu prawnego do nieruchomości oraz brakiem zarówno

wcześniejszego przeniesienia własności nieruchomości w sensie ekonomicznym, jak i obciążenia tej nieruchomości, ponieważ powoływane przez skarżących pełnomocnictwo hipoteczne z żaden sposób nie stanowi długu obciążającego nieruchomość w rozumieniu wyroku w powyższej sprawie.

49 Należy przypomnieć, że w ww. sprawie Barbier zadane pytanie dotyczyło obliczania kwoty podatku wymagalnego w razie nabycia w drodze dziedziczenia nieruchomości położonej w państwie członkowskim oraz uwzględnienia dla celów oszacowania wartości tej nieruchomości, bezwarunkowego zobowiązania do przekazania tytułu prawnego do nieruchomości przez uprawnionego na rzecz osoby trzeciej, której przysługiwała własność w sensie ekonomicznym. Dług ten był więc bezpośrednio związany z nieruchomością stanowiącą przedmiot spadku.

50 Podobnie w odniesieniu do art. 49 WE i 50 WE Trybunał stwierdził już, że przepisy krajowe w dziedzinie opodatkowania, które odmawiają nierezydentom prawa do odliczenia kosztów działalności gospodarczej bezpośrednio związanych z czynnościami będącymi źródłem dochodów podlegających opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, a które przyznają jednocześnie takie prawo rezydentom, mogą działać przede wszystkim na niekorzyść obywateli innych państw członkowskich i są sprzeczne z powyższymi postanowieniami traktatu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 27 i 28).

51 Na rozprawie przed Trybunałem zarówno skarżący, jak i Komisja podnieśli, że na podstawie pełnomocnictwa hipotecznego istnieje wystarczający związek pomiędzy nieruchomością nabytą w drodze dziedziczenia a omawianym długiem. Komisja przyznała jednak, że skoro pełnomocnictwo hipoteczne nie obciąża nieruchomości położonej w Belgii, lecz ewentualnie również inne nieruchomości, związek pomiędzy długiem a tą nieruchomością można kwestionować.

52 Jednakże zgodnie z treścią pytania zadanego przez sąd krajowy dług zabezpieczony przez pełnomocnictwo hipoteczne dotyczące nieruchomości stanowi jej obciążenie. W ramach procedury, o której mowa w art. 234 WE Trybunał może jedynie orzekać o wykładni lub ważności aktów prawa wspólnotowego w oparciu o fakty

przedstawione mu przez sąd krajowy (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-235/95 Dumon i Froment, Rec. s. I-4531, pkt 25).

53 Jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku nie do Trybunału, lecz do sądu krajowego należy zbadanie charakteru i skutku pełnomocnictwa hipotecznego, takiego jak udzielone w niniejszej sprawie, na gruncie prawa belgijskiego, jak również określenie, czy rzeczywiście istnieje bezpośredni związek pomiędzy przywołanym długiem a nieruchomością, której wartość stanowi podstawę obliczania podatku od przeniesienia własności.

54 Należy w każdym razie podnieść, że uzależnienie możliwości odliczenia długów obciążających nieruchomość od warunku, by spadkodawca w chwili śmierci mieszkał w państwie członkowskim położenia tej nieruchomości stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, zakazane co do zasady w art. 56 ust. 1 WE.

55 W dalszej kolejności należy zbadać, czy w tym przypadku ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu.

56 Należy tutaj przypomnieć, że zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE „[a]rtykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich […] do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału".

57 Przywołany art. 58 WE, jako stanowiący odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem wykładni zawężającej. Dlatego też postanowienia tego nie można interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału, są automatycznie zgodne z traktatem (zob. ww. wyrok w sprawie Jäger, pkt 40).

58 Odstępstwo przewidziane w art. 58 ust. 1 lit. a) WE samo jest bowiem ograniczone przez art. 58 ust. 3 WE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w ustępie 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 56" (zob. wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 44; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 28 i ww. wyrok w sprawie Jäger, pkt 41). Poza tym, aby można było uzasadnić odmienne traktowanie w dziedzinie należnych podatków od spadku i podatków od przeniesienia własności z tytułu dziedziczenia nieruchomości położonej na terytorium Królestwa Belgii, w zależności od tego, czy spadkodawca w chwili śmierci mieszkał w tym, czy w innym państwie członkowskim, nie może ono wykraczać poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia realizacji celu omawianego uregulowania.

59 Należy więc odróżnić nierówne traktowanie dozwolone na mocy art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej w ust. 3 tego artykułu. Z orzecznictwa wynika bowiem, że krajowa regulacja podatkowa, taka jak rozważana w postępowaniu przed sądem krajowym, która dla celów obliczenia podatku od spadków wprowadza rozróżnienie w zakresie możliwości odliczenia długów obciążających nieruchomość położoną w danym państwie członkowskim w zależności od tego, czy spadkodawca w chwili śmierci mieszkał w tym, czy też w innym państwie członkowskim, może zostać uznana za zgodną z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie wtedy, gdy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. ww. wyroki w sprawach: Verkooijen, pkt 43, Manninen, pkt 29 i Jäger, pkt 43).

60 W tym zakresie należy na wstępie stwierdzić, że wbrew stanowisku rządu belgijskiego przywołanym w pkt 47 niniejszego wyroku, omawiane tu odmienne traktowanie nie może być uzasadnione tym, że dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

61 Bowiem z zastrzeżeniem badania, które ma przeprowadzić sąd krajowy co do charakteru i skutku pełnomocnictwa hipotecznego, takiego jak rozważane w toczącej się przed nim sprawie, oraz kwestii, czy pełnomocnictwo to obciąża nieruchomość będącą przedmiotem spadku — co zdaje się wynikać z akt sprawy — obliczanie

podatku od spadku i podatku od przeniesienia własności jest bowiem, na mocy przepisów krajowych, bezpośrednio powiązane z wartością tej nieruchomości. W takim przypadku obiektywnie nie istnieje żadna różnica mogąca uzasadnić nierówne traktowanie na gruncie podatkowym w zakresie wysokości podatku od spadków i podatku od przeniesienia własności z tytułu dziedziczenia, odpowiednio, nieruchomości położonej w Belgii należącej do osoby mieszkającej w tym państwie członkowskim w chwili śmierci, oraz nieruchomości należącej do osoby mieszkającej w chwili śmierci w innym państwie członkowskim. Wobec tego sytuacja, w jakiej znajdują się spadkobiercy R.H. Eckelkamp, jest porównywalna z sytuacją każdego innego spadkobiercy, którego spadek obejmuje nieruchomość położoną w Belgii pozostawioną przez osobę mającą w chwili śmierci miejsce zamieszkania w tymże państwie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Jäger, pkt 44).

62 Zgodnie z tym, co podkreślali skarżący, przepisy belgijskie uznają, co do zasady zarówno spadkobierców osób będących w chwili śmierci rezydentami, jak i spadkobierców nierezydentów za podatników dla celów poboru podatku od spadków i/lub podatku od przeniesienia własności w odniesieniu do nieruchomości położonych w Belgii. Różnica w traktowaniu ma miejsce dopiero przy odliczaniu długów od spadków po nierezydentach.

63 Skoro przepisy krajowe traktują tak samo, dla celów opodatkowania nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia położonej na terytorium tego państwa, spadkobierców osoby będącej w chwili śmierci rezydentem oraz spadkobierców osoby będącej w tym samym czasie nierezydentem, nie mogą one w ramach tego samego opodatkowania traktować owych spadkobierców inaczej przy odliczaniu obciążeń tej nieruchomości, bez wprowadzania dyskryminacji. Traktując w taki sam sposób — z wyjątkiem kwestii odliczania długów — spadki po tych dwóch kategoriach osób dla celów opodatkowania, ustawodawca krajowy przyznał w istocie, że w zakresie sposobów i warunków opodatkowania nie istnieje żadna obiektywna różnica pomiędzy sytuacjami, w jakiej znajdują się owe osoby, która mogłaby uzasadnić ich odmienne traktowanie (zob. analogicznie, w ramach prawa działalności gospodarczej, wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 20, a także z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 35; w ramach swobodnego przepływu kapitału i podatków spadkowych, dzisiejszy wyrok w sprawie C-43/07 Arens-Sikken, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 57).

64 Należy wreszcie zbadać, czy ograniczenie w przepływie kapitału wynikające z przepisów, takich jak rozważane przed sądem krajowym, może być obiektywnie uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego.

65 Rząd belgijski twierdzi, że na mocy przepisów niemieckich odnoszących się do majątku spadkodawcy dług, którego odliczenia w Belgii domagają się skarżący jest w praktyce odliczany podwójnie, czego zgodnie z orzecznictwem Trybunału (wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837) należy unikać.

66 W tym zakresie należy na wstępie przypomnieć, że Trybunał w swym orzecznictwie dotyczącym swobodnego przepływu kapitału i podatków spadkowych podniósł, iż obywatel nie może zostać pozbawiony możliwości powołania 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 rezydentem (ww. wyrok w sprawie Barbier, pkt 71).

67 Ponadto, jak to zostało przypomniane w pkt 13 niniejszego wyroku, pomiędzy Królestwem Belgii a Republiką Federalną Niemiec nie istnieje konwencja dwustronna o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków spadkowych.

68 Państwo członkowskie, w którym położona jest nieruchomość będąca przedmiotem spadku nie może, w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału wynikającego z jego ustawodawstwa, powoływać się na możliwość, niezależną od jego woli, przyznania prawa do zaliczenia na poczet podatku przez inne państwo członkowskie, takie jak państwo członkowskie zamieszkania spadkodawcy w chwili śmierci, które to prawo mogłoby całkowicie lub częściowo skompensować stratę poniesioną przez spadkobierców w wyniku braku możliwości odliczenia długów obciążających tę nieruchomość przy obliczaniu podatku od przeniesienia własności w państwie jej położenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Arens-Sikken, pkt 65).

69 Państwa członkowskie nie mogą bowiem powoływać się na istnienie ulg podatkowych przyznawanych jednostronnie przez inne państwa członkowskie — w niniejszej sprawie przez państwo zamieszkania spadkodawcy w chwili śmierci — w celu unikania wywiązywania się ze zobowiązań, które na nich ciążą na mocy traktatu, w szczególności na mocy jego postanowień dotyczących swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 78).

70 Wreszcie, z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że przy obliczaniu podatku od przeniesienia własności przepisy krajowe rozważane w sprawie przed sądem krajowym bezpośrednio i całkowicie wykluczają odliczenie długów obciążających nieruchomości pozostawioną w spadku, jeżeli spadkodawca w chwili śmierci nie mieszka w państwie położenia majątku będącego przedmiotem dziedziczenia, bez uwzględniania sposobu traktowania tych długów, a w szczególności braku prawa do zaliczenia na poczet podatku, w innym państwie członkowskim, takim jak państwo zamieszkania zmarłego.

71 Wobec tego na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że przepisy art. 56 WE w związku z art. 58 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego — takim jak rozważane w sprawie przed sądem krajowym — dotyczącym obliczania podatków od spadku i podatków od przeniesienia własności należnych w związku z dziedziczeniem nieruchomości położonej w państwie członkowskim, które nie przewidują możliwości odliczenia długów obciążających tę nieruchomości w przypadku, gdy spadkodawca w chwili śmierci nie zamieszkiwał w tym państwie, lecz w innym państwie członkowskim, podczas gdy taka możliwość jest przewidziana w przypadku, gdy spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w państwie położenia nieruchomości będącej przedmiotem spadku.

72 Biorąc powyższe pod uwagę nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w zakresie, w jakim dotyczy ono interpretacji art. 12 WE, 17 WE i 18 WE.

W przedmiocie kosztów

73 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Przepisy art. 56 WE w związku z art. 58 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego — takim jak rozważane w sprawie przed sądem krajowym — dotyczącym obliczania podatków od spadku i podatków od przeniesienia własności należnych w związku z dziedziczeniem nieruchomości położonej w państwie członkowskim, które nie przewidują możliwości odliczenia długów obciążających tę nieruchomości w przypadku, gdy spadkodawca w chwili śmierci nie zamieszkiwał w tym państwie, lecz w innym państwie członkowskim, podczas gdy taka możliwość jest przewidziana w przypadku, gdy spadkodawca w chwili śmierci zamieszkiwał w państwie położenia nieruchomości będącej przedmiotem spadku.

Podpisy