

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 10 lutego 2011 r. \*

W sprawie C-25/10

mającej za przedmiot wnioski 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. Löhmus (sprawozdawca), A. Ó Caoimh i P. Lindh, sędziowie,

\* Język postępowania: francuski.

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,

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

wydaje następujący

## Wyrok

- <sup>1</sup> 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 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.

### *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 chwilą 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 rządu 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 stawkę podatkową, o której mowa w art. 59 pkt 2 c.d.s. stosuje się wyłącznie w odniesieniu do podmiotów i instytucji, które spełniają łącznie 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 był zatrudniony albo w którym miał wcześniej rzeczywiste miejsce zamieszkania lub był wcześniej zatrudniony;

b) w chwili otwarcia spadku podmiot lub instytucja powinny w tej siedzibie, w ramach działalności podstawowej oraz na zasadzie bezinteresowności, realizować cele o charakterze ekologicznym, dobroczynnym, filozoficznym, wyznaniowym, naukowym, artystycznym, pedagogicznym, kulturalnym, sportowym, politycznym, związkowym, zawodowym, humanitarnym, patriotycznym lub obywatelskim, edukacyjnym, opiekuńczym w odniesieniu do ludzi lub zwierząt, pomocy społecznej lub integracji osób;

c) podmiot lub instytucja powinny mieć swą siedzibę statutową, siedzibę zarządu głównego lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej”.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

- 7 Skarżące stowarzyszenie jest zrzeszeniem wyznaniowym mającym siedzibę statutową w Niemczech. Na mocy testamentu holograficznego z dnia 5 listopada 2003 r. J. Renardie, obywatelka belgijska, ustanowiła skarżące stowarzyszenie swym zapisobiercą uniwersalnym. Testatorka, która całe życie zamieszkiwała w Belgii, zmarła w Malmedy (Belgia) w dniu 12 czerwca 2004 r.

- 8 W dniu 14 czerwca 2005 r. skarżące stowarzyszenie złożyło wniosek o stwierdzenie nabycia spadku po zmarłej do Administration de l'enregistrement et des domaines de Malmedy (urzędu ds. rejestracji czynności prawnych oraz domen w Malmedy, zwanego dalej „urzędem”), a następnie, zgodnie z wezwaniem urzędu, uiściła podatek spadkowy według najwyższej stawki wynoszącej 80%, to jest w łącznej wysokości 60038,51 EUR.
  
- 9 Pismem z dnia 1 grudnia 2005 r. skarżące stowarzyszenie zwróciło się do urzędu o zastosowanie obniżonej stawki podatku spadkowego, o której mowa w art. 59 pkt 2 c.d.s. Wniosek ten został oddalony z uzasadnieniem, iż skarżące stowarzyszenie nie spełnia wymogów określonych w art. 60 ust. 1 c.d.s.
  
- 10 W dniu 7 sierpnia 2006 r. skarżące stowarzyszenie zażądało od urzędu zwrotu różnicy pomiędzy podatkiem obliczonym według najwyższej stawki, która została zastosowana, a podatkiem obliczonym według stawki obniżonej. Wniosek ten został oddalony przez urząd z uzasadnieniem, iż nie zostało wystarczająco udowodnione, by J. Renardie zamieszkiwała lub pracowała w Niemczech.
  
- 11 W swojej skardze wniesionej do sądu krajowego skarżące stowarzyszenie żąda zwrotu nadpłaconego podatku spadkowego w wysokości przekraczającej należność wynikającą z zastosowania obniżonej stawki podatkowej, która jak twierdzi skarżące stowarzyszenie, powinna mieć względem niego zastosowanie. Skarżące stowarzyszenie twierdzi, że art. 59 ust. 2 i art. 60 ust. 1 c.d.s. dyskryminują mieszkańców regionu walońskiego zapisujących swój majątek na rzecz stowarzyszeń lub podmiotów dobroczynnych mających siedziby w państwach członkowskich Unii, w których osoby te nigdy nie mieszkały ani nie pracowały.

- 12 W tej sytuacji tribunal de première instance de Liège (sąd rejonowy w Liège) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] oraz 54 [TFUE] należy tłumaczyć w ten sposób, że zabraniają one wydania lub utrzymania w mocy przez ustawodawcę państwa członkowskiego przepisu, którego celem jest ograniczenie prawa do skorzystania z obniżonej stawki podatkowej w wysokości 7% do stowarzyszeń o charakterze niezarobkowym, do kas chorych lub krajowych związków 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 zadanym pytaniu 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 załączonej 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 wstępem do niej zawarta w niej 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 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 „Przepływy 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 wewnątrz krajowym.
- 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 odwołania 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, Zb.Orz. s. I-10465, 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 stanowią, że z możliwości opodatkowania obniżoną stawką 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 stanowią, że z możliwości opodatkowania obniżoną stawką 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 położona 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 niż 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 stanowią więc ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

*W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału*

- 27 Zdaniem rządu 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 więzi 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 chcą 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 Verkoijen, 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 wystarczająco ściślego 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 odciążać 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 działalność 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, włączywszy 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 działalności 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 mieszkał 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 działalność przynosi korzyść społeczeństwu belgijskiemu.
- 36 Przepisy te, poprzez ustanowienie kryterium w postaci miejsca położenia siedziby operacyjnej zainteresowanego podmiotu w celu ustalenia istnienia ścisłej więzi ze społeczeństwem belgijskim, prowadzą nie tylko do odmiennego traktowania podmiotów, które mają siedzibę na terytorium Belgii, i podmiotów, które wprawdzie siedziby tam nie mają, ale które łączy ze społeczeństwem belgijskim ścisła więź, lecz to samo dotyczy też podmiotów, które wprawdzie mają siedzibę operacyjną w Belgii, niezależnie od tego, czy łączy je ścisła więź 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 możliwości 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 śmierci lub w okresie wcześniejszym, rzeczywiście zamieszkiwał lub pracował.

### **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 obniżoną stawką podatku spadkowego mogą skorzystać jedynie podmioty niemające celu zarobkowego, których siedziba operacyjna położona jest albo w tym państwie członkowskim, albo w państwie członkowskim, w którym spadkodawca, w chwili śmierci lub w okresie wcześniejszym, rzeczywiście zamieszkiwał lub pracował.**

Podpisy