

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 15 września 2011 r.*

W sprawie C-132/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Belgia) postanowieniem z dnia 12 lutego 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 marca 2010 r., w postępowaniu:

Olivier Halley,

Julie Halley,

Marie Halley

przeciwko

Belgische Staat,

* Język postępowania: niderlandzki.

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

rzecznik generalny: N. Jääskinen,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 stycznia 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu O. Halley, J. Halley oraz M. Halley przez A. Biesmansa oraz R. Deblauwe, advocaten,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala, S. van Nuffela oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 26 TFUE, 49 TFUE, 63 TFUE i 65 TFUE.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy O. Halleyem, J. Halley oraz M. Halley a państwem belgijskim w przedmiocie podatku od spadku należnego od akcji imiennych przedsiębiorstwa, którego rzeczywiste centrum zarządzania nie znajduje się w Belgii.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

- 3 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony na mocy traktatu z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5):

„Z zastrzeżeniem następujących [poniżej] 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”.

- 4 Pośród kategorii przepływów kapitału wymienionych w art. 1 dyrektywy 88/361 załącznik I do tej dyrektywy w tytule XI „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, wskazuje w szczególności spadki i zapisy.

Uregulowania krajowe

- 5 Artykuł 1 1° Wetboek der successierechten (kodeksu podatków spadkowych), ustanowionego na mocy koninklijk besluit (zarządzenia królewskiego) nr 308 z dnia 31 marca 1936 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 7 kwietnia 1936, s. 2403), zatwierdzonego na mocy wet (ustawy) z dnia 4 maja 1936 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 7 maja 1936 r., s. 3426) (zwanego dalej „W.Succ.”) stanowi, że podatek spadkowy jest pobierany od całości spadku uzyskanego po spadkodawcy przez spadkobierców, po odliczeniu długów.

- 6 Artykuł 111 W.Succ. stanowi:

„W celu ustalenia zaniżonej wyceny całości lub części masy spadkowej znajdującej się na obszarze królestwa [Belgii] i zadeklarowanej według wartości sprzedaży, przyjmujący może, niezależnie od pozostałych środków dowodowych przewidzianych w art. 105, zażądać oszacowania określonych składników majątkowych; jednakże w przypadku ruchomych dóbr materialnych prawo to jest stosowane tylko do statków morskich i łodzi”.

- 7 Artykuł 137 akapit pierwszy 2° W.Succ. przewiduje, że „roszczenie o oszacowanie składników majątkowych podlegających takiej kontroli oraz podatków, odsetek i grzywien w przypadku zaniżonej wyceny określonych składników majątkowych przedawnia się po upływie dwóch lat, a podatki, odsetki i grzywiny w przypadku zaniżonej wyceny określonych składników majątkowych, które nie podlegają oszacowaniu, przedawniają się po upływie dziesięciu lat; bieg przedawnienia rozpoczyna się w dniu złożenia deklaracji podatkowej”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 8 Pani De Pinsun i pan Halley, rodzice skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym, zmarli jednocześnie w dniu 6 grudnia 2003 r. Zamieszkiwali oni w Tervuren (Belgia) i deklaracja podatku od spadków została złożona w Leuven.

- 9 W dniach 16 sierpnia 2004 r. i 16 sierpnia 2005 r. skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym uiścili, odpowiednio, 16 mln EUR i 4 mln EUR tytułem zaliczki na poczet podatku od spadków.

- 10 W dniu 7 listopada 2005 r. skarżący złożyli w urzędzie podatkowym w Leuven dwie deklaracje w zakresie podatku od spadków, z których jedna dotyczyła spadku po ich ojcu, a druga spadku po ich matce.

- 11 Do spadku należało – po połowie do wspólności majątku spadkowego – 2172600 akcji imiennych spółki Carrefour SA z siedzibą położoną w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych w Levallois-Perret (Francja) i 2085 akcji na okaziciela tejże spółki. Skarżący wycenili akcje imienne na 28,31 EUR za jedną akcję, co odpowiada wartości giełdowej w dniu śmierci rodziców skarżących po odliczeniu obniżenia wartości w wysokości 35%.

- 12 Pismem z dnia 20 lutego 2008 r. derde Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven (trzeci urząd ds. poboru podatków w Leuven) zawiadomił skarżących, że zgodnie z decyzją administracji centralnej w Brukseli z dnia 29 stycznia 2008 r. akcje należy wycenić po 43,55 EUR za akcję.

- 13 W skardze wniesionej do sądu krajowego skarżący podnieśli przede wszystkim zarzut przedawnienia czynności belgijskich organów podatkowych zmierzających do stwierdzenia zaniżonej wyceny wskazanych akcji imiennych. Tytułem pomocniczym skarżący kwestionują wartość owych akcji przyjętą przez organy podatkowe.
- 14 Z postanowienia odsyłającego wynika, że na podstawie art. 111 w połączeniu z art. 137 akapit pierwszy 2° oszacowanie akcji imiennych wskazane w art. 111 jest możliwe, jeżeli są to akcje spółki mającej siedzibę w Belgii. Akcje uważa się za znajdujące się w tym państwie członkowskim, gdy położone jest tam rzeczywiste centrum zarządzania danej spółki. Termin przedawnienia na dokonanie wyceny akcji wynosi w tym wypadku dwa lata. Jednakże w przypadku akcji posiadanych przez spółkę, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się poza terytorium belgijskim, tego rodzaju oszacowanie nie jest możliwe i wskazany termin wynosi dziesięć lat.
- 15 Uznając, że w toczącym się przed nim sporze powstała kwestia interpretacji prawa Unii, Rechtbank van eerste aanleg te Leuven postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 137 akapit pierwszy 2° W.Succ. [...] w związku z art. 111 W.Succ., na podstawie których termin przedawnienia dla podatku od spadków od akcji imiennych wynosi dwa lata, gdy rzeczywiste centrum zarządzania spółką znajduje się w Belgii, podczas gdy ten termin przedawnienia wynosi dziesięć lat, gdy rzeczywiste centrum zarządzania spółką nie znajduje się w Belgii, jest zgodny z art. 26 [TFUE], 49 [TFUE], 63 [TFUE] i 65 [TFUE]?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego*W przedmiocie swobody będącej przedmiotem sporu*

- 16 Pytanie zadane przez sąd krajowy dotyczy art. 26 TFUE, 49 TFUE, 63 TFUE i 65 TFUE. W uwagach przedstawionych Trybunałowi rząd belgijski i Komisja Europejska podnoszą, że jedynie dwa ostatnie z wskazanych postanowień, mianowicie te dotyczące swobody przepływu kapitału, mają znaczenie w sprawie zawisłej przed sądem krajowym.
- 17 W tym względzie z obecnie utrwalonego orzecznictwa wynika, że w celu ustalenia, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (zob. wyroki: z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 *Holböck*, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 22; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 36).
- 18 W sprawie przed sądem krajowym przedmiotem ustawodawstwa krajowego jest określenie terminu, w ramach którego możliwe jest dokonanie wyceny przenoszonych w drodze spadku akcji imiennych spółki, której rzeczywiste centrum zarządzenia znajduje się poza terytorium belgijskim.
- 19 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że dziedziczenie, które polega na przejściu na jedną lub więcej osób majątku po osobie zmarłej, objęte tytułem XI załącznika I do dyrektywy 88/361 „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, 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. wyrok z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 *Eckelkamp*

i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo). Stan faktyczny sprawy przed sądem krajowym, gdzie osoba będąca rezydentem belgijskim posiada akcje w spółce mającej rzeczywiste centrum zarządzania we Francji, nie stanowi w żadnym wypadku sytuacji o charakterze czysto wewnątrz krajowym.

- 20 Wynika stąd, że postanowienia traktatu FUE dotyczące swobody przepływu kapitału mają zastosowanie do stanu faktycznego takiego jak rozpatrywany przez sąd krajowy.
- 21 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 przewidują w zakresie podatku od spadków różne terminy przedawnienia w przypadku wyceny akcji imiennych, w zależności od tego, czy rzeczywiste centrum zarządzania spółki będącej emitentem, w której akcjonariuszem był zmarły, znajduje się w tym państwie członkowskim, czy też w innym.

W przedmiocie wystąpienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

- 22 Należy przypomnieć, że środki zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE jako ograniczenia w przepływie kapitału obejmują w szczególności te środki, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub do utrzymania takich inwestycji (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie C-377/07 STEKO Industriemontage, Zb.Orz. s. I-299, pkt 23, 24; a także z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie C-450/09 Schröder, Zb.Orz. s. I-2497, pkt 30).

- 23 Co się tyczy przepisów spornych w postępowaniu przed sądem krajowym z postanowienia owego sądu wynika, że przepisy te ustanawiają rozróżnienie w zakresie dotyczącym terminu przedawnienia wyceny akcji imiennych dla celów opodatkowania spadków wedle miejsca położenia rzeczywistego centrum zarządzania przedsiębiorstwa będącego emitentem. Termin przedawnienia w przypadku wyceny akcji wyemitowanych przez spółkę mającą rzeczywiste centrum zarządzania w Belgii wynosi bowiem dwa lata, podczas gdy w przypadku akcji spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim ów termin przedawnienia wynosi dziesięć lat.
- 24 Tymczasem zastosowanie tego rodzaju dłuższego terminu przedawnienia w przypadku spadkobierców posiadających akcje spółki, której rzeczywiste centrum zarządzania jest położone w innym państwie członkowskim niż Królestwo Belgii, może prowadzić do zniechęcenia rezydentów belgijskich do dokonywania lub utrzymywania inwestycji w aktywach poza tym państwem członkowskim z uwagi na to, że ich spadkobiercy będą dłużej znajdować się w sytuacji niepewności co do możliwości następczego dochodzenia należności podatkowych.
- 25 Tego rodzaju przepisy krajowe stanowią więc ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

- 26 Aby uzasadnić ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, rząd belgijski powołuje się na względy związane, po pierwsze, z koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, i po drugie, ze zwalczaniem oszustw podatkowych.

- 27 Zdaniem tego rządu w zakresie dotyczącym skuteczności kontroli podatkowych zastosowanie dłuższego terminu przedawnienia w przypadku akcji spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim niż Królestwo Belgii jest konieczne, aby możliwe było uzyskanie związanych z nimi informacji.
- 28 Co się tyczy zwalczania oszustw podatkowych – w przypadku wykrycia zaniżenia wartości akcji spółek położonych za granicą tego rodzaju termin dawałby belgijskim organom podatkowym możliwość wszczęcia dochodzenia i w sytuacji, w której okazałoby się, że te akcje zostały opodatkowane zbyt niską kwotą – możliwość zastosowania dodatkowego opodatkowania.
- 29 Ponadto rząd belgijski podnosi, że przepisy tego rodzaju jak będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym są konieczne, by przeciwdziałać sytuacji braku rzeczywistej możliwości pozyskania przez organy podatkowe informacji dotyczących aktywów posiadanych w innym państwie członkowskim niż Królestwo Belgii. Rząd ten wskazuje, że wniosek o przekazanie informacji przedstawiony na podstawie art. 2 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) może być wniesiony przez państwo członkowskie wyłącznie w sytuacji, w której państwo to już posiada już wystarczające informacje dla wstępnego podejrzenia.
- 30 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że nadrzędnymi względami interesu ogólnego mogącymi uzasadnić ograniczenie wykonywania swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie FUE są zarówno zwalczanie oszustw podatkowych, jak i konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych (zob. w szczególności w zakresie dotyczącym zwalczania oszustw wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 32; w zakresie dotyczącym skuteczności kontroli podatkowych wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 52).

- 31 Jednakże ograniczenie swobody przepływu kapitału można dopuścić jedynie pod warunkiem, iż jest ono odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Tymczasem nawet gdyby przyjąć, że sporne przepisy krajowe nadają się do osiągnięcia celów związanych z koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania oszustw podatkowych, to należy wskazać, że wykraczają one poza to co konieczne dla realizacji tych celów.
- 33 Z orzecznictwa Trybunału dotyczącego terminu na określenie zobowiązania podatkowego w przypadku zatajenia przed organami podatkowymi aktywów pochodzących z oszczędności lub przychodów z takich aktywów wynika, że należy rozróżnić dwie sytuacje: pierwszą, w której elementy podlegające opodatkowaniu zostały zatajone, a organy podatkowe nie posiadają żadnej wskazówki pozwalającej na wszczęcie postępowania, i drugą, w której wskazane organy mają informacje dotyczące elementów podstawy opodatkowania (wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-155/08 i C-157/08 *X i Passenheim-van Schoot*, Zb.Orz. s. I-5093, pkt 62, 63).
- 34 W sprawie przed sądem krajowym jest bezsporne, że akcje imienne będące przedmiotem sprawy zostały wskazane w deklaracjach w zakresie podatku od spadków, wobec czego organy podatkowe państwa członkowskiego dysponowały informacjami dotyczącymi tych akcji. W związku z tym sporne przepisy wchodzą w zakres drugiej ze wskazanych w poprzednim punkcie sytuacji.
- 35 Co się tyczy owej drugiej sytuacji Trybunał orzekł w pkt 74 ww. wyroku w sprawie *X i Passenheim-van Schoot*, że nie byłoby uzasadnione stosowanie przez państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego, który nie miałby na celu konkretnie umożliwienia organom podatkowym tego państwa

użytecznego skorzystania z mechanizmu wzajemnej pomocy państw członkowskich i który znajdowałby zastosowanie, w przypadku gdy elementy podstawy opodatkowania znajdują się w innym państwie członkowskim.

36 W przypadku bowiem gdy organy podatkowe państwa członkowskiego posiadają wskazówki pozwalające im na zwrócenie się do właściwych władz innych państw członkowskich, czy to w ramach wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 77/799, czy na mocy dwustronnych konwencji, w celu uzyskania informacji niezbędnych do prawidłowego określenia kwoty podatku, sam fakt, że elementy podstawy opodatkowania znajdują się w innym państwie członkowskim, nie uzasadnia ogólnego stosowania dodatkowego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego, który nie ma żadnego związku z okresem niezbędnym do użytecznego zastosowania powyższych mechanizmów wzajemnej współpracy (ww. wyrok w sprawie X i Passenheim-van Schoot, pkt 75).

37 W niniejszej sprawie o ile jest prawdą, że wskazana dyrektywa nie ma zastosowania do podatku od spadków, o tyle z akt przedłożonych Trybunałowi wynika, że nie jest wykluczone, iż celem weryfikacji wartości spornych akcji belgijskie organy podatkowe mogły skorzystać z innych instrumentów wzajemnej współpracy, takich jak w szczególności umowa pomiędzy Francją a Belgią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i uregulowania niektórych innych aspektów w dziedzinie podatku od spadków i opłat skarbowych, podpisana w Brukseli w dniu 20 stycznia 1959 r.

38 W każdym razie, jak słusznie wskazała Komisja, nic nie stoi na przeszkodzie, by celem dokonania wyceny wartości akcji spółek notowanych na giełdzie, takich jak te, o których mowa w sprawie przed sądem krajowym, dla celów wszczęcia dochodzenia belgijskie organy celne oparły się na kursie owych akcji wskazanym w prasie lub w Internecie w dacie zgonu ich właściciela. Ponadto, jak wynika z akt przedłożonych Trybunałowi, to właśnie na tej podstawie sporne akcje zostały ostatecznie wycenione

przez belgijskie organy podatkowe ponad dwa lata po złożeniu deklaracji w zakresie podatku od spadków.

- 39 Z powyższego wynika, że zastosowanie dziesięcioletniego terminu dla celów dokonania wyceny akcji spółki, której rzeczywiste centrum zarządzania jest położone w innym państwie członkowskim niż Królestwo Belgii, nie jest uzasadnione, ponieważ ogólne stosowanie tego rodzaju terminu nie ma żadnego związku z okresem niezbędnym do użytecznego zastosowania mechanizmów wzajemnej współpracy lub innych środków umożliwiających dochodzenie w przedmiocie wartości owych akcji.
- 40 Z powyższego wynika, że na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego takim jak przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, które w zakresie podatku od spadków przewidują dziesięcioletni termin przedawnienia dla celów wyceny akcji imiennych spółki, w której akcjonariuszem był zmarły, podczas gdy jej rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w innym państwie członkowskim, podczas gdy ów termin wynosi dwa lata w przypadku gdy rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w pierwszym ze wskazanych państw członkowskich.

W przedmiocie kosztów

- 41 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 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego takim jak przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, które w zakresie podatku od spadków przewidują dziesięcioletni termin przedawnienia dla celów wyceny akcji imiennych spółki, w której akcjonariuszem był zmarły, w przypadku gdy jej rzeczywiste centrum zarządania znajduje się w innym państwie członkowskim, podczas gdy ów termin wynosi dwa lata, w przypadku gdy rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w pierwszym ze wskazanych państw członkowskich.

Podpisy