

SODBA SODIŠČA (četrti senat)
z dne 25. oktobra 2007*

V zadevi C-464/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (Belgija) z odločbo z dne 21. decembra 2005, ki je prispela na Sodišče 27. decembra 2005, v postopku

Maria Geurts,

Dennis Vogten

proti

Administratie van de BTW, registratie en domeinen,

Belgische Staat,

* Jezik postopka: nizozemščina.

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász (poročevalec), sodnik, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. decembra 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za M. Geurts in D. Vogten A. van Zantbeek, A. Nijs in A. Verbeke, odvetniki,
- za belgijsko vlado M. Wimmer in L. Van den Broeck, zastopnika, skupaj z R. Deblauwom, C. Docclo in N. Labeeuwom, odvetniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi
15. februarja 2007

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 43 ES in 56 ES v zvezi s svobodnim ustanavljanjem in prostim pretokom kapitala.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Geurts in D. Vogtenom, zakonitima dedičema J. Vogtena, ter Administratie van de BTW, registratie en domeinen (administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines, v nadaljevanju: belgijski davčni organi), ker jima slednji niso odobrili oprostitve plačila davka na dediščino.

Pravni okvir

Nacionalna ureditev

- 3 Na podlagi člena 3 belgijske ustave ima Belgija tri regije: valonsko, flamsko in bruseljsko.

- 4 V skladu s členom 3(1), točka 4, posebnega zakona o financiranju skupnosti in regij z dne 16. januarja 1989 (*Moniteur belge* z dne 17. januarja 1989, str. 850), kot je bil spremenjen s posebnim zakonom o refinanciranju občin in razširitvi davčnih pristojnosti regij z dne 13. julija 2001 (*Moniteur belge* z dne 3. avgusta 2001, str. 26646), so davki na dediščino prebivalcev Kraljevine Belgije regijski davki. Na podlagi člena 4(2) tega posebnega zakona z dne 16. januarja 1989 so regije pristojne za določitev davčne stopnje in oprostitve davkov na dediščino.

- 5 V členu 1, točka 1, Zakonika o davku na dediščino, ki je bil sprejet s kraljevim odlokom št. 308 z dne 31. marca 1936 (*Moniteur belge* z dne 7. aprila 1936, str. 2403), potrjen z zakonom z dne 4. maja 1936 (*Moniteur belge* z dne 7. maja 1936, str. 3426, v nadaljevanju: Zakonik o davku na dediščino), je določeno, da dediči plačajo davek na vrednost vsega, kar so prejeli iz zapuščine zapustnika, po odbitku dolgov.

- 6 V členu 60a navedenega zakonika, kot se uporablja za dediščine, do katerih je prišlo v flamski regiji in ki je bil uveden z dekretom flamskega parlamenta, ki obsega različne spremljevalne ukrepe za proračun 1997 (*houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997*) z dne 20. decembra 1996 (*Moniteur belge* z dne 31. decembra 1996, str. 32555), kot je bil spremenjen z dekretom flamskega parlamenta, ki obsega različne spremljevalne ukrepe za proračun 2000 (*houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000*) z dne 22. decembra 1999 (*Moniteur belge* z dne 30. decembra 1999, str. 50232), je določeno:

„Paragraf 1 Ne glede na določbe člena 48 in 48/2 je davka na dediščino oproščena ta neto vrednost:

- a) vrednost aktiv, ki jih je v družinsko podjetje poslovno vložil zapustnik ali njegov zakonec in

- b) vrednost deležev v družinskem podjetju ali terjatve do takšnega podjetja pod predpostavko, da je podjetje ali deleži v tem podjetju v treh letih pred smrtjo nepretrgoma najmanj v višini 50 odstotkov pripadalo pokojnemu in/ali njegovemu zakoncu in da so bili kot taki navedeni v napovedi davka na dediščino.

[...]

Paragraf 2 Pod pojmom družinsko podjetje se razume: industrijsko, trgovsko, obrtno ali kmetijsko podjetje oziroma svobodni poklic, ki ga je osebno gospodarsko izkoriščal ali opravljal zapustnik oziroma njegova soproga/njen soprog ob ali brez sodelovanju drugih oseb.

Paragraf 3 Pod pojmom družinsko podjetje se razume: podjetje s sedežem dejanskega vodenja poslov v eni od držav članic Evropske unije, ki:

- bodisi samo izpolnjuje predpostavke iz paragrafov 1, 5 in 8
- bodisi ima deleže in morebitne terjatve hčerinskih družb, ki izpolnjujejo te predpostavke.

[...]

Paragraf 5 Oprostitev nastopi samo pod predpostavko, da je imelo podjetje ali družba v treh letih pred smrtjo najmanj pet delavcev zaposlenih v flamski regiji za polni delovni čas.

Ne glede na alíneo 1 se oprostitev uporabi za 20, 40, 60 ali 80 odstotkov neto vrednosti, določene v paragrafu 9, če je podjetje ali družba tri leta pred smrtjo zapustnika v flamski regiji zaposlovala 1, 2, 3 ali 4 delavce za polni delovni čas. Ta oprostitev se prizna in ohrani samo, če deleži ali terjatve pet let po smrti pripadajo dedičem, ki jim je bila priznana oprostitev. [...]

Število zaposlenih delavcev je določeno v izjavah, ki se zahtevajo v okviru socialne zakonodaje [...]

Oprostitev se ohrani le, če se število zaposlenih v flamski regiji za polni delovni čas ohrani vsako leto na enaki ravni v prvih petih letih po smrti. [...]

[...]

Paragraf 8 Podjetje ali družba lahko zahteva oprostitev plačila le, če v obdobju od treh let pred do pet let po smrti in v skladu z določbami kraljevega odloka z dne 8. oktobra 1976 o letnih izkazih podjetij predloži letne izkaze, ki se jih uporabi tudi za utemeljitev davčne napovedi dohodnine.

Podjetja oziroma družbe, ki nimajo sedeža na ozemlju flamske regije, morajo pripraviti letne izkaze v skladu z zadevno zakonodajo na tem področju, ki se uporabi v kraju njihovega sedeža.

[...]

Paragraf 10 V izogib zapadlosti se člen 60a lahko uporabi samo, če so izpolnjene te predpostavke:

1. v davčni napovedi se izrecno zahteva uporaba člena 60a;
2. napovedi je priloženo potrdilo, ki ga izda flamska regija, o izpolnitvi predpostavk, določenih v tem členu, ki se nanašajo na zaposlovanje in kapital;

[...]

Paragraf 11 Dediči, ki želijo uporabiti določbe iz člena 60a, pošljejo zahtevek priporočeno flamski vladi, da pridobijo potrdilo, navedeno v paragrafu 10.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 7 Iz predložitvene odločbe izhaja, da sta M. Geurts in D. Vogten, vdova in sin J. Vogtena, nizozemskega državljana, ki je bil rojen 25. junija 1959 na Nizozemskem in je umrl 6. januarja 2003. V času njegove smrti in že vsaj pet let pred tem je J. Vogten bival v flamski regiji. Ni sporno, da je bil njegov davčni domicil na ozemlju te regije in da se zato za njegovo dediščino uporabi člen 60a Zakonika o davku na dediščino.
- 8 Skupno premoženje J. Vogtena in njegove soproge je med drugim obsegalo stoo odstotno lastništvo družbe Jos Vogten Beheer BV in družbe Vogten Staal BV, družb nizozemskega prava, ki imata svoj sedež v Maastrichtu (Nizozemska). Ni sporno, da sta bili ti dve podjetji družinski podjetji v smislu člena 60a(3) Zakonika o davku na dediščino. Aktiva skupnega premoženja je obsegala tudi terjatev v smislu člena 60a(1)(b) istega zakonika, in sicer 1.110.568 eurov, do družbe Jos Vogten Beheer.
- 9 Prav tako ni dvoma, da sta obe zadevni družbi že več kot tri leta pred smrtjo Josepha Vogtena nepretrgoma zaposlovali več kot pet delavcev na Nizozemskem. Iz spisa, predloženega Sodišču, natančneje izhaja, da je bilo v družbi Vogten Staal BV zaposlenih devet delavcev, v družbi Jos Vogten Beheer BV pa osemnajst delavcev.
- 10 Belgijski davčni organi dedičem Josepha Vogtena niso odobrili oprostitve plačila, predvidene v členu 60a Zakonika o davku na dediščino, z obrazložitvijo, da eden od pogojev iz te določbe ni bil izpolnjen, namreč da delavci družb Vogten Staal in Jos Vogten Beheer niso bili zaposleni v flamski regiji. Znesek davka na dediščino, dolgovanega v tem primeru, je znašal 839.485,60 eura.

- 11 Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, pri katerem sta dediča Josepha Vogtena vložila tožbo zoper to zavrnilno odločbo, je zaradi dvomov glede skladnosti pogoja, določenega v členu 60a(5), prvi pododstavek, Zakonika o davku na dediščino, z določbami Pogodbe ES na področju svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala ter ob upoštevanju, da odgovora na predloženo vprašanje ni bilo mogoče najti v sodni praksi Sodišča, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba pravo Skupnosti, zlasti člena 43 in 56 Pogodbe ES, razlagati tako, da je omejitev na podlagi določbe države članice s področja dedovanja, v zadevnem primeru člen 60a [...] Zakonika o davku na dediščino, po kateri so deleži družinskega podjetja ali terjatev zoper tako podjetje oproščeni davkov na dediščino v korist pravnih naslednikov zapustnika, torej dedičev, če je podjetje v treh letih pred smrtjo zaposlovalo najmanj pet delavcev, vendar to oprostitev omejuje na primer, ko so [ti] delavci zaposleni v določeni regiji te države članice (v tem primeru v flamski regiji), nezdržljiva s tema členoma?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 12 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali so v nasprotju s členoma 43 ES in 56 ES davčni predpisi države članice na področju davkov na dediščino, ki iz oprostitve plačila teh davkov, predvidene za družinska podjetja, izključujejo podjetja, ki so tri leta pred smrtjo zapustnika zaposlovala vsaj pet delavcev v drugi državi članici, medtem ko dopušča tako oprostitev, če gre za zaposlitev v regiji prve države članice.

- 13 Najprej je treba poudariti, da se oprostitev v postopku v glavni stvari uporabi za družinska podjetja, namreč tista, ki jih je imel tri leta pred smrtjo v lasti umrli, eventuelno skupaj z ožjimi družinskimi člani, do vsaj 50 odstotkov družbenega kapitala, kar naj bi tem dajalo določeno moč vplivati na odločitve zadevne družbe in jim omogočalo, da določajo njene dejavnosti.
- 14 Za presojo spornih predpisov v postopku v glavni stvari z vidika temeljnih svoboščin je treba poudariti, da položaj državljana Skupnosti, ki po spremembi svojega prebivališča prebiva v državi članici in ima večino deležev družb, ki imajo sedež v drugi državi članici, od navedene spremembe spada na področje uporabe člena 43 ES (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 28).
- 15 V skladu z ustaljeno sodno prakso velja, da, čeprav je cilj člena 43 ES, glede na besedilo, zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, prav tako nasprotuje temu, da bi matična država članica ovirala svojega državljana ali družbo kot tudi državljana ali družbo druge države članice, ki prebiva na njenem ozemlju, pri ustanavljanju v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točki 28 in 29 in navedena sodna praksa).
- 16 Sporni predpisi v postopku v glavni stvari močno vplivajo na svobodo ustanavljanja in v skladu s sodno prakso Sodišča spadajo na področje uporabe zgolj določb Pogodbe o tej svobodi. Če ima tak nacionalni ukrep, kot trdita tožeči stranki v postopku v glavni stvari, omejevalne učinke na prosti pretok kapitala, bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in ne bi

upravičevali preučitve navedenega ukrepa z vidika členov od 56 ES do 58 ES (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2007 v zadevi *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točki 33 in 34, in sklep z dne 10. maja 2007 v zadevi *A in B*, C-102/05, ZOdl., str. I-3871, točki 26 in 27).

- 17 Kot je Sodišče že razsodilo, učinki zakonodaje na področju dedovanja sodijo med ugotovitve, ki bi jih državljan države članice lahko veljavno upošteval, ko se odloča, ali naj ali naj ne uporabi svobode gibanja, določene s Pogodbo (sodba z dne 11. decembra 2003 v zadevi *Barbier*, C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 75).
- 18 Sporni predpisi v postopku v glavni stvari z določitvijo zaposlitve določenega števila delavcev v regiji zadevne države članice v treh letih pred smrtjo umrlega, kot pogoj za oprostitev plačila davka na dediščino, različno obravnavajo lastnika takega podjetja ter njegove dediče po njegovi smrti, odvisno od tega, ali to podjetje zaposluje delavce v tej državi članici ali v drugi.
- 19 V skladu s sodno prakso Sodišča so predpisi države članice, ki določajo različno obravnavanje med davčnimi zavezanci glede na kraj sedeža družbe, v kateri imajo ti zavezanci kapitalski delež, načeloma v nasprotju s členom 43 ES (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Baars*, točki 30 in 31). Enako velja za predpise države članice, ki določajo različno obravnavanje med davčnimi zavezanci glede na to, kje družbe, katerih lastniki so ti zavezanci, v določenem obdobju zaposlujejo določeno število delavcev.

- 20 Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da na področju svobode ustanavljanja pravila enakega obravnavanja prepovedujejo ne le očitno diskriminacijo, ki temelji na državljanstvu oziroma sedežu, kar zadeva družbe, ampak tudi vse prikritke oblike diskriminacije, ki imajo z uporabo drugih meril razlikovanja enake posledice (sodba z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji, C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 83 in navedena sodna praksa).
- 21 Sporni predpisi v postopku v glavni stvari torej kot pogoj za dodelitev ugodnosti določajo, da zaposluje določeno število delavcev v določenem obdobju na ozemlju regije zadevne države članice, namreč pogoj, ki ga nesporno lažje izpolni družba, ki že ima sedež v navedeni državi članici.
- 22 Zato ti predpisi glede dodelitve davčne ugodnosti uvajajo posredno diskriminacijo med davčnimi zavezanci na podlagi kraja zaposlovanja določenega števila delavcev v določenem obdobju, namreč diskriminacijo, ki lahko te davčne zavezance ovira pri izvajanju svobode ustanavljanja.
- 23 V nasprotju s tem, kar zatrjuje belgijska vlada, obstoja takega diskriminatornega obravnavanja ni mogoče izključiti zgolj zaradi dejstva, da se zadevni predpisi ne nanašajo na ustanovitev podjetja na ozemlju zadevne države članice, ampak le na zaposlitev določenega števila delavcev v tej državi, ob tem da podjetjem, ki imajo svoj sedež v drugi državi članici, omogočajo, da imajo zadevne davčne ugodnosti, če zaposlujejo zahtevano število delavcev v prvi državi članici.

- 24 Tako obravnavanje je dopustno le, če sledi legitimnemu cilju, ki je združljiv s Pogodbo in ga upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. Poleg tega mora biti v primeru, da je to podano, taka omejitev primerna, da zagotovi uresničitev zadevnega cilja, in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja (glej zlasti sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 35; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 47, in z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 37).
- 25 Da bi upravičila predpise, ki so predmet obravnave v postopku v glavni stvari, se belgijska vlada ravno tako ne more utemeljeno sklicevati na preživetje malih in srednje velikih podjetij ter na ohranitev zaposlovanja v njih v primeru dedovanja v tej državi članici in na zahteve, povezane z učinkovitostjo davčnega nadzora.
- 26 Ni izključeno, da take ugotovitve, zlasti tiste, ki se nanašajo na preživetje malih in srednje velikih podjetij ter na ohranitev zaposlovanja v njih, lahko v nekaterih okoliščinah in pod določenimi pogoji pomenijo dopustne utemeljitve nacionalnih predpisov, ki določajo davčno ugodnost v korist fizičnih oziroma pravnih oseb.
- 27 Glede ugotovitev, ki jih je navedla belgijska vlada, je treba poudariti, da ta ni mogla dokazati potrebe, da se zadevna oprostitvev pridrži tako imenovanim „družinskim“ podjetjem, ki ohranjajo določeno število zaposlitev na ozemlju zadevne države članice. V obravnavani zadevi so namreč podjetja, ki imajo svoj sedež v drugi državi članici, glede cilja preprečiti, da obremenitev z davkom na dediščino ne bi ogrozila kontinuitete družinskih podjetij in torej delovnih mest, ki jih ta zagotavljajo, v primerljivem položaju kot podjetja s sedežem v prvi državi članici.

- 28 Poleg tega glede argumenta, ki ga ta vlada izpelje iz potrebe po zaščiti učinkovitosti davčnega nadzora, zaradi dejstva, da se Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15) ne uporablja za davke na dediščino, zadošča ugotovitev, da ta težava ne more upravičiti kategorične zavrnitve dodelitve zadevne davčne ugodnosti, ker bi davčni organi lahko od zadevnih davčnih zavezancev zahtevali, da sami predložijo dokaze, ki jih štejejo za potrebne, da se v celoti zagotovi, da se navedene ugodnosti dodeli le, če zadevne zaposlitve izpolnjujejo merila, določena z nacionalnim pravom (glej v tem smislu sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Elisa, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 98).
- 29 Na zastavljeno vprašanje je treba torej odgovoriti, da, če ni utemeljenega razloga, da davčni predpisi države članice na področju davkov na dediščino, iz oprostitve plačila teh davkov, predvidene za družinska podjetja, izključujejo podjetja, ki so tri leta pred smrtjo zapustnika zaposlovala vsaj pet delavcev v drugi državi članici, medtem ko tako oprostitve dovoljujejo, če so delavci zaposleni v regiji prve države članice, so ti predpisi v nasprotju s členom 43 ES.

Stroški

- 30 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Če ni utemeljenega razloga, da davčni predpisi države članice na področju davkov na dediščino iz oprostitve plačila teh davkov, predvidene za družinska podjetja, izključujejo podjetja, ki so tri leta pred smrtjo zapustnika zaposlovala vsaj pet delavcev v drugi državi članici, medtem ko tako oprostitvev dovoljujejo, če so delavci zaposleni v regiji prve države članice, so ti predpisi v nasprotju s členom 43 ES.

Podpisi