

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 15. februarja 2007¹

I – Uvod

s sedežem v drugi državi članici v slabši položaj kot deleže v domačih družbah.

II – Pravni okvir

1. Davek na dediščino na nadzorne deleže v družinskih podjetjih lahko ogrozi nadaljnji obstoj teh podjetij po smrti podjetnika, če se morajo podjetju odtegniti sredstva za poplačilo davčnega dolga. Flamska regija Belgije zaradi tega za določene deleže določa oprostitev plačila davka na dediščino. Pogoj je, da je podjetje v treh letih pred nastopom dednega primera zaposlovalo najmanj pet delavcev v Flandriji in da dediči ohranijo zaposlitev nadaljnjih pet let.

3. Člen 60bis Wetboek van Successierechten (zakonik o davku na dediščino) v različici, uvedeni z dekretom flamskega parlamenta in veljavni na dan zapustnikove smrti, določa, kot sledi:

„Paragraf 1

2. Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt dvomi, ali je takšna ureditev združljiva s svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala, ker postavlja deleže v podjetju

Kljub določbam členov 48 in 48² je davka na dediščino oproščena naslednja neto vrednost:

- a) vrednost aktiv, ki so bile poslovno vložene v družinsko podjetje s strani zapustnika ali njegovega zakonca; in

¹ — Jezik izvirnika: nemščina.

- 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 neprekinjeno, najmanj v višini 50 %, pripadalo pokojnemu in/ali njegovemu zakoncu in da so bili navedeni v napovedi davka na dediščino.

Paragraf 4

[...]

Paragraf 5

[...]

Oprostitev nastopi samo, če je podjetje ali družba v treh letih pred smrtjo razpolagala z najmanj petimi delavci, zaposlenimi v flamski regiji s polnim delovnim časom.

Paragraf 3

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

[...] Ta oprostitev se prizna in ohrani samo, če deleži ali terjatve pet let po smrti pripadajo dedičem, ki jim je bila priznana oprostitev. Če dedič v roku teh petih let umre, se oprostitev ohrani samo, če se njegov delež deduje v ravni liniji ali med zakoncema.

- ali samo izpolnjuje predpostavke iz paragrafov 1, 5 in 8;

[...]

- ali ima deleže in morebitne terjatve hčerinskih družb, ki izpolnjujejo te predpostavke.

Paragraf 10

Za izognitev zapadlosti se člen 60bis lahko uporabi samo, če so izpolnjene naslednje predpostavke:

V zadnje navedenem primeru se predpostavka deleža ugotavlja na konsolidirani podlagi; predpostavka, ki se nanaša na zaposlovanje v skladu s paragrafom 5, pa se ugotavlja po posameznem podjetju.

1. V davčni napovedi se izrecno zahteva uporaba člena 60bis;

2. napovedi je priloženo potrdilo, izdano s strani flamske regije, o izpolnitvi predpostavk, ki so določene v tem členu ter se nanašajo na zaposlovanje in kapital;

če se to potrdilo ne vloži pred zapadlostjo davka, je treba ta davek, obračunan po običajni stopnji, s pridržkom povračila, v skladu z določbo člena 135(8) plačati v zakonsko določenem roku;

3. v davčni napovedi je v posebni rubriki navedeno, za katero aktivno ali deleže se zahteva uporaba člena 60bis.

[...]"

4. V skladu z določbo člena 3, odstavek 4 in člena 4, paragraf 2, posebnega zakona z dne 16. januarja 1989 o financiranju Skupnosti in regij² ter na podlagi okoliščine, da je zapuščina zapustnika pridobljena v flamski regiji, je treba v postopku v glavni stvari uporabiti člen 60bis Wetboek van Successierechten, kot se uporablja za dediščino, pridobljeno v flamski regiji.

2 — *Moniteur belge* z dne 17. januarja 1989.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

5. Tožeči stranki sta dediča Josepha Vogtena (zapustnik), ki je umrl 6. januarja 2003. Gospa Maria Geurts je bila njegova žena, gospod Dennis Vogten njegov sin. Ob smrti je zapustnik že trinajst let prebival v Belgiji, in sicer v flamski regiji. Njegova zapuščina je v skladu z Wetboek van Successierechten v tej državi podvržena davku na dediščino.

6. Tožnica in zapustnik sta živela v premoženjski skupnosti. Njunemu skupnemu premoženju je pripadalo 100 % deležev v družbi Jos Vogten Beheer BV. Ta družba ima 100-odstotni delež v družbi Vogten Staal BV. Obe družbi imata sedež v Maastrichtu na Nizozemskem in sta tam več kot tri leta pred smrtjo zapustnika neprekinjeno zaposlovali več kot pet oseb. Nadalje je skupno premoženje obsegalo terjatve v višini 1.043.691 eurov in kontokorentno terjatev v višini 66.877 eurov zoper družbo Jos Vogten Beheer BV. Delež družbe Jos Vogten Beheer BV. v družbi Vogten Staal BV. je vreden 4.833.004 eurov in predstavlja 62,1 % skupne vrednosti aktive družbe Jos Vogten Beheer BV.

7. Tožeči stranki sta 4. avgusta 2003 plačali davek na dediščino v višini 839.485,60 eura. Ta znesek sta plačali, da bi se izognili

plačilnemu nalogu v skladu z belgijskimi predpisi o davku na dediščino, denarnim kaznim, višjim davkom in obrestim, vendar sta načelno oporekali višini dolgovanega davka.

8. V napovedi davka na dediščino z dne 9. februarja 2004 sta navedli, da znaša aktiva zapuščine 3.666.483,13 eura. Ob odbitku pasive znaša obdavčljiva zapuščina 3.598.717,33 eura. Znesek predstavlja v glavnem vrednost deležev v družbah in terjatev do le-teh, če so pripadale zapustniku v okviru zakonske premoženjske skupnosti. Obseg obdavčljive osnove za davek na dediščino ni sporen.

9. Sporno je samo vprašanje, ali se lahko tožeči stranki zaradi teh delov zapuščine sklicujeta na uporabo člena 60bis Wetboek van Successierechten in na tej podlagi na ničelno davčno stopnjo. Tožena stranka je ustrezen zahtevek z odločbo z dne 28. oktobra 2003 in z dne 13. februarja 2004 zavrnila z utemeljitvijo, da tožeči stranki nista predložili potrdila, izdanega s strani flamske regije, o predpostavkah v zvezi z zaposlovanjem in s kapitalom.

9. 10. Zoper to odločbo se pritožujeta tožeči stranki v postopku v glavni stvari in navajata, da potrdila nista prejeli samo zato, ker so delavci družbe Jos Vogten Beheer BV. in družbe Vogten Staal BV. zaposleni na Nizozemskem, ne pa v flamski regiji. Po mnenju tožečih strank je navedena ureditev v nasprotju s členoma 43 ES in 56 ES.

11. S sklepom z dne 21. decembra 2005 je Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt prekinilo odločanje in na podlagi člena 234 ES Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba pravo Skupnosti, zlasti člena 43 ES in 56 ES, razlagati tako, da omejitev na podlagi določbe s področja obdavčitve dediščine regije države članice – v zadevnem primeru člen 60bis belgijskega Wetboek van Successierechten, kot se to določbo uporabi za dedovanje v flamski regiji, po kateri so deleži družinskega podjetja ali terjatev zoper tako podjetje oproščeni davkov na dediščino v korist pravnih naslednikov zapustnika, tj. dedičev, če je podjetje v treh letih pred smrtjo zaposlovalo najmanj pet delavcev, pri čemer je ta oprostitvev omejena na primer, da je najmanj pet delavcev zaposlenih

v določeni regiji zadevne države članice (v tem primeru flamski regiji) – ni združljiva s tema členoma?”

A – Zadevna temeljna svoboščina

12. V postopku pred Sodiščem so tožeči stranki, belgijska vlada in Komisija Evropskih skupnosti zavzeli stališča.

15. Ker se predložitevno sodišče sklicuje na uporabo predpisov o svobodi ustanavljanja in tudi o prostem pretoku kapitala, je treba najprej preizkusiti, katera od navedenih določb je merodajna v zadevnem primeru.

IV – Pravna presoja

– Svoboda ustanavljanja

13. Predložitevno sodišče naproša Sodišče za razlago členov 43 ES in 56 ES glede na ureditev predpisov o davku na dediščino.

14. Pred tem je treba spomniti, da so neposredni davki, vključno z davkom na dediščino, sicer v pristojnosti držav članic, vendar morajo te svoja upravičenja izvrševati ob upoštevanju prava Skupnosti.³

16. Pojem ustanavljanja, v smislu člena 43 ES, je v skladu z ustaljeno sodno prakso zelo širok pojem, ki daje državljanu Skupnosti možnost, da trajno in stalno sodeluje v gospodarskem življenju države članice, ki ni država njegovega izvora.⁴ Zlasti je Sodišče odločilo, da se za davčnega zavezanca s 100-odstotnim deležem v kapitalu neke družbe, ki ima sedež v državi članici, ki ni država, v kateri prebiva imetnik tega deleža, nedvomno uporabi določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja.⁵

3 — Primerjaj med ostalim sodbu z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16) in zlasti v zvezi z davkom na dediščino: sodbi z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier (C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 56) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 36).

4 — Sodbi z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard (C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 25) in z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 26).

5 — Primerjaj sodbu z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 21) in v opombi 4 navedeno sodbu, točka 26.

17. Svoboda ustanavljanja lahko zajema tudi primer, v katerem državljani Skupnosti prebiva v državi članici in je družbenik družbe s sedežem v drugi državi članici, ki mu daje takšen vpliv na odločitve družbe, da lahko določa njene dejavnosti, kar je vselej podano pri 100-odstotnem deležu v družbenem kapitalu.⁶

18. Zapustnik je imel stalno prebivališče v Belgiji in je imel skupaj z ženo, delno neposredno, delno posredno, 100-odstotni delež v družbah s sedežem na Nizozemskem. S pravnim nasledstvom zaradi smrti so ti nadzorni deleži prešli na tožeči stranki, ki prav tako prebivata v Belgiji. Posledično se v tem primeru uporabi svoboda ustanavljanja.

— Prosti pretok kapitala

19. Pogodba ne vsebuje opredelitve pojma „prosti pretok kapitala“. Ker pa je člen 56 ES pretežno povzel vsebino člena 1 Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988

o izvajanju člena 67 Pogodbe⁷ in čeprav je bila ta direktiva sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (členi od 67 do 73 Pogodbe EGS so bili nadomeščeni s členi od 73b Pogodbe ES do 73g Pogodbe ES, sedaj členi od 56 ES do 60 ES), ohranja nomenklatura pretoka kapitala v Prilogi k tej direktivi, v skladu z ustaljeno sodno prakso, napotilo za opredelitev pojma pretoka kapitala.⁸

20. Dediščine in zapuščine so navedene pod črko D v rubriki XI, z naslovom „Osební pretokí kapitala“, Priloge I k Direktivi 88/361. Nadalje je Sodišče v sodbah v zadevah Barbier in Van Hilten-van der Heijden že potrdilo, da predstavlja pridobitev na podlagi smrti pretok kapitala v smislu člena 56 ES, razen če primer z nobenim od bistvenih elementov ne sega čez meje neke države članice.⁹ Poleg tega so finančna posojila in krediti, ki jih nerezidenti dobijo rezidentom, navedeni v rubriki VIII Priloge I k Direktivi 88/361.

21. Prosti pretok kapitala je torej oviran zaradi spornih nacionalnih predpisov po eni strani zaradi tega, ker sta tožeči stranki na

⁶ — V opombi 4 navedena sodba, točka 27, s sklicevanjem na v opombi 5 navedeno sodbo, točki 22 in 26.

⁷ — UL L 178, str. 5. Direktiva 88/361 je bila razveljavljena z Amsterdamsko pogodbo.

⁸ — Primerjaj v tem smislu sodbi z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer (C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 21) in z dne 5. marca 2002 v zadevi Reisch in drugi (C-519/99 do C-524/99 in C-526/99 do C-540/99, Recueil, str. I-2157, točka 30), v opombi 3 navedeno sodbo Van Hilten-van der Heijden, točka 39, ter sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz (C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točka 41).

⁹ — V opombi 3 navedeni sodbi Barbier, točka 58, in Van Hilten-van der Heijden, točka 42.

podlagi smrti pridobili premoženje, ki se nahaja v drugi državi. Po drugi strani bi se družbi s sedežem v drugi državi članici morda lahko kot posojilodajalki sklicevali na člen 56 ES.

— Razmerje med svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala

22. V sklepnih predlogih v zadevi Oy AA sem v bližnji preteklosti zastopala stališče, da se lahko svoboda ustanavljanja in svoboda pretoka kapitala načelno uporabljata druga ob drugi.¹⁰

23. Vendar je Sodišče dejanska stanja, ki so sodila na področje uporabe obeh temeljnih svoboščin, delno prednostno preizkusilo po merilu svobode pretoka kapitala¹¹ in delno

prednostno po merilu svobode ustanavljanja.¹² Tako je Sodišče v sodbi v zadevi X in Y navedlo, da svobodi pretoka kapitala ne gre pripisati samostojnega pomena, če neka ureditev zapade že na področje uporabe svobode ustanavljanja, saj gre za pridobitev kapitalске deleže z odločilnim vplivom na odločitve zadevnega podjetja.¹³ V sodbi v zadevi Fidium Finanz je nedavno prišlo do zaključka, da *ratione materiae* prednostno določena svoboda opravljanja storitev zatira uporabo svobode pretoka kapitala celo takrat, ko se prizadeti, kot državljan tretje države, v konkretnem primeru lahko sklicuje samo na svobodo pretoka kapitala, ne pa na svobodo opravljanja storitev.¹⁴

24. Torej je treba uporabiti samo tisto temeljno svoboščino, ki je v dejanskem pogledu bolj omejena.

25. V postopku v glavni stvari uporabljena ureditev obdavčevanja dediščine je usmerjena v nadaljevanje družinskih podjetij po nastopu dednega primera. Družinska podjetja so opredeljena kot podjetja, v katerih fizična oseba, po potrebi skupaj z zakoncem,

10 — Sklepni predlogi z dne 12. septembra 2006 (C-231/05, še nerešena zadeva pred Sodiščem, točka 16 z nadaljnjimi napotili). Tako tudi že moji sklepi predlogi z dne 14. julija 2005 v zadevi Bouanich (C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 71).

11 — Primerjaj na primer sodbe, ki se nanašajo na t. i. golden shares z dne 4. junija 2002 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-367/98, Recueil, str. I-4731); v zadevi Komisija proti Franciji (C-483/99, Recueil, str. I-4781) in Komisija proti Belgiji (C-503/99, Recueil, str. I-4809), kot tudi z dne 13. maja 2003 v zadevi Komisija proti Španiji (C-463/00, Recueil, str. I-4581) in v zadevi Komisija proti Združenemu Kraljestvu (C-98/01, Recueil, str. I-4641). Glej tudi sklepe predloge generalnega pravobranilca Poiaresa Madura z dne 6. aprila 2006 v zadevi Komisija proti Nizozemski (sodba z dne 28. septembra 2006, C-282/04 in C-283/04, ZOdl., str. I-9141, točka 41).

12 — Primerjaj sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787); z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829); z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding (C-471/04, ZOdl., str. I-2107) in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673).

13 — V opombi 12 navedena sodba X in Y, točki 37 in 66.

14 — V opombi 8 navedena sodba Fidium Finanz, točka 47 in naslednje.

obvladuje podjetje. Posojila družbenikov so pri tem v skladu z določbo člena 60bis, paragraf 1(b), Wetboek van Successierechten izenačena z deleži. Ni redko, da takšna posojila dejansko nadomeščajo kapital družbe.¹⁵ Za deleže z značajem kapitalskega vložka pa navedene ureditve ni mogoče uporabiti.

26. Posledično se predpisi v bistvu nanašajo na svobodo ustanavljanja in jih je treba presojati izključno po tem merilu.

27. Sodišče je predpise s področja obdavčevanja dediščine v sodbah v zadevi Barbier in Van Hilten van der Heijden presojalo ob upoštevanju svobode pretoka kapitala, vendar to ni v nasprotju s to rešitvijo. V nasprotju z zadevnim primerom so zapuščine v teh primerih v glavnem sestavljale nepremičnine in kapitalske naložbe, ne pa družbeni deleži, ki zagotavljajo prevladujoč vpliv na neko podjetje. Uporaba svobode ustanavljanja v navedenih primerih zaradi tega sploh ni prišla v poštev.

15 — V sodbi z dne 12. decembra 2002 v zadevi Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, str. I-11779) je Sodišče presojalo nemške predpise o t. i. tujem financiranju družbenikov prav tako izključno na podlagi merila svobode ustanavljanja. Samo v zvezi s kontokorentno terjatvijo se je postavilo vprašanje, ali je tukaj primerno enačenje z deležem. Vendar belgijsko pravo očitno ne razlikuje med različnimi vrstami terjatev.

B – Omejitev svobode ustanavljanja

28. Čeprav naj bi določbe o svobodi ustanavljanja zlasti zagotavljale obravnavanje domačinov v državi članici prejemnici, hkrati prepovedujejo, da država porekla ovira nastanitev njenih državljanov ali družbe, ustanovljene po njenem pravu, v drugi državi članici.¹⁶

29. Belgijska vlada upravičeno poudarja, da sporna ureditev dedičev ne diskriminira na podlagi njihovega državljanstva.

30. Vendar pa gre lahko za omejitev svobode ustanavljanja, če država članica družbenike kapitalske družbe obravnava različno, odvisno od tega, ali ima družba, v kateri imajo odločilni delež, svoj sedež doma ali v drugi državi članici.¹⁷ Takšno različno obravnavanje lahko namreč preprečuje, ovira ali naredi

16 — Primerjaj sodbi z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21) in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 31) ter v opombi 12 navedeno sodbo Keller Holding, točka 30.

17 — Primerjaj v tem smislu družbe, ki imajo hčerinske družbe v drugi državi članici, npr. v opombi 12 navedena sodba X in Y, 36 in 37, v opombi 16 navedena sodba Marks & Spencer, točka 34, in v opombi 12 navedena sodba Keller Holding, točka 35.

manj privlačno izvajanje svobode ustanavljanja, zagotovljeno s Pogodbo ES.¹⁸

znavnih znakov dejansko vodijo do enakega rezultata.¹⁹ Skladno z navedenim tudi neenaka obravnavanja kršijo svobodo ustanavljanja, ki se sicer neposredno ne navezujejo na kraj nastanitve družbe, v kateri ima davčni zavezanec delež, vendar na podlagi drugih meril dejansko v prvi vrsti zadevajo deleže v družbah s sedežem v drugi državi članici.

31. Sporni predpis obdavčevanja dediščine daje prednost samo deležem v družbah, ki dolgoročno zaposlujejo pet delavcev v flamski regiji, in jim tako zagotavlja boljši položaj kot deležem v družbah, ki tega merila ne izpolnjujejo.

32. Belgijska vlada zaradi tega uveljavlja, da se ureditev ne navezuje na svobodo ustanavljanja v flamski regiji, temveč na zaposlovanje delavcev v tej regiji. Družbe s sedežem v drugi državi članici bi imele prav tako ugoden položaj, če bi zaposlovale samo pet delavcev v flamski regiji.

33. Iz sodne prakse izhaja, da predpisi o enakem obravnavanju ne prepovedujejo samo očitnih diskriminacij na podlagi državljanstva oziroma pri družbah na podlagi sedeža, temveč tudi vse prikritke oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razpo-

34. Dejansko bodo v večini primerov samo podjetja s sedežem v flamski regiji izpolnila tudi pogoj v zvezi z zaposlovanjem delavcev v tej regiji. Kot je priznal zastopnik belgijske vlade na ustni obravnavi, si v praksi skoraj ni mogoče zamisliti primerov, v katerih bi podjetje dolgoročno zaposlovalo pet delavcev v flamski regiji, ne da bi bilo tukaj nastanjeno – vsaj v obliki poslovne enote.

35. Ureditev, kot je sporni predpis o obdavčitvi dediščine, tako predstavlja omejitev svobode ustanavljanja s tem, ko za dediče družbenih deležev v družinskem podjetju določa oprostitev davka na dediščino na te deleže samo takrat, če je podjetje v treh letih pred nastopom dednega primera zapo-

18 — Primerjaj v tem smislu v opombi 4 navedeno sodbo Gebhard, točka 37, in sodbo z dne 31. marca 1993 v zadevi Kraus (C-19/92, Recueil, str. I-1663, točka 32).

19 — Sodbe z dne 12. februarja 1974 v zadevi Sotgiu (152/73, Recueil, str. 153); z dne 13. julija 1993 v zadevi Commerzbank (C-330/91, Recueil, str. I-4017, točka 14) in z dne 19. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 83).

slovalo najmanj pet delavcev v flamski regiji in če se zaposlitev ohranja še nadaljnjih pet let.

v flamski regiji in da je upravičena iz razlogov politike zaposlovanja. Ureditev se lahko nanaša samo na domača delovna mesta že zaradi tega, ker flamska regija nima pristojnosti za sprejetje zaposlitvenopolitičnih ukrepov z učinkom na druge države članice.

C – Pravna utemeljitev

36. Ureditev, kot je sporna ureditev obdavčitve dediščine, bi lahko bila združljiva s členom 43 ES, če se različno obravnavanje nanaša ali na okoliščine, ki med seboj objektivno niso primerljive, ali če je takšno obravnavanje upravičeno z nujnimi razlogi interesa Skupnosti.²⁰ Da bi bila upravičena iz razlogov interesa Skupnosti, mora biti ureditev poleg tega primerna za doseg zastavljenega cilja in ne sme presegati tega, kar je za to potrebno.²¹

38. Sodišče je v ustaljeni sodni praksi ugotovilo, da samo gospodarski razlogi ne morejo upravičiti omejevanja temeljnih svoboščin.²² Varstvo domačih delovnih mest je sicer lahko v interesu Skupnosti, vendar ne more opravičiti omejevanja izvajanja svobode ustanavljanja. V nasprotnem primeru bi bilo to jamstvo povsem izvotljeno, saj bi se lahko skoraj vsako dajanje prednosti domačim podjetjem utemeljevalo s spodbujanjem domačih delovnih mest.

— Preudarki s področja politike zaposlovanja

37. Belgijska vlada navaja, da je namen sporne ureditve ohranitev delovnih mest

39. Tudi če bi se politični cilji zaposlovanja priznali kot nujni razlogi interesa Skupnosti, za doseg tega cilja ni treba ugodnosti

20 — Primerjaj v tem smislu v zvezi s svobodo pretoka kapitala sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43) in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 29).

21 — Primerjaj sodbo z dne 11. marec 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 49), v opombi 16 navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 35, in v opombi 4 navedeno sodbo N, točka 40.

22 — Sodbi z dne 25. julija 1991 v zadevi Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/89, Recueil, str. I-4007, točka 10) in z dne 28. aprila 1998 v zadevi Kohll (C-158/96, Recueil, str. I-1931, točka 41).

priznati samo podjetjem, ki v določenem obsegu zagotavljajo domača delovna mesta.

s sedežem v drugi državi članici v podobnem položaju kot domača podjetja. Posledično ima flamska regija dolžnost, da deleže v družinskih podjetjih, ne glede na sedež podjetij oziroma število v regiji zaposlenih delavcev, razbremeniti na enak način.

40. Ugovor, da flamski regiji manjka pristojnost za ustrezne zaposlitvenopolitične ukrepe v korist podjetij s sedežem v tujini, ne prepričuje. V prvi vrsti gre namreč za ureditev davka na dediščino, ki se zdi, da je v pristojnosti regije. Davek se ne pobira samo od domačega premoženja zapustnikov, ki so prebivali v regiji, temveč tudi od premoženja, ki se nahaja v drugih državah članicah. Zaradi tega ni jasno, zakaj regija, tako kot lahko preneha s pobiranjem davkov, ne opusti obdavčevanja v zvezi z deleži v podjetjih, ki imajo sedež v drugih državah članicah.

41. Finančne obremenitve za dediče, ki morda ogrožajo nadaljevanje domačih in tujih podjetij, temeljijo na davku na dediščino, ki ga pobira flamska regija. Glede na ciljno usmeritev nacionalnega ukrepa, to je ne ogroziti nadaljevanja družinskih podjetij z bremenom davka na dediščino, so podjetja

42. To je v skladu s sodbama v zadevah *Laboratoires Fournier*²³ in Komisija proti Portugalski.²⁴

43. V prvo navedeni odločitvi je Sodišče kot kršitev svobode opravljanja storitev štelo, če nacionalni predpisi priznajo davčno ugodnost za sredstva vložena v raziskave samo, če je bila raziskovalna dejavnost opravljena v domači državi. Sodišče je v tej zvezi zavrnilo zlasti argument, da država članica nima dolžnosti spodbujati raziskovanja v drugi državi članici. Sicer pa je lahko Sodišče v tej zvezi opozorilo tudi na to, da je skupna politika raziskovanja v skladu z določbo člena 163(2) ES usmerjena prav v odpravo davčnih ovir za skupno delovanje na področju raziskovanja.²⁵

²³ — Sodba z dne 10. marca 2005 (C-39/04, ZOdl., str. I-2057).

²⁴ — Sodba z dne 26. oktobra 2006 (C-345/05, ZOdl., str. I-10633).

²⁵ — V opombi 23 navedena sodba *Laboratoires Fournier*, točka 23.

43. 44. Predmet sodbe v zadevi Komisija proti Portugalski je bil predpis, na podlagi katerega so bili davka oproščeni dobički iz naslova odsvojitve stanovanjskih nepremičnin, ki so bile v lastni uporabi, če je bil izkupiček ponovno vložen v nakup ustrezne nepremičnine v domači državi. Dejstvo, da davčna ugodnost ni bila predvidena za nakup nadomestne nepremičnine v drugi državi članici, je po mnenju Sodišča nasprotovalo temeljnim svoboščinam o prostem pretoku oseb (členi 18 ES, 39 ES in 43 ES). Po mnenju Sodišča za spodbujanje politike stanovanjskih gradenj v domači državi ni treba iz ugodnosti izvzeti nakupa nepremičnin v tujini in s tem ovirati prosti pretok.²⁶

določenimi pogoji štejemo za dovoljeno državno pomoč.

46. V skladu z ustaljeno sodno prakso je pojem pomoči širši od pojma subvencije; ne zajema samo pozitivnih storitev, kot npr. subvencije same, temveč tudi ukrepe, ki na različne načine zmanjšujejo bremena, ki jih mora podjetje redno plačati ter ki jih je, čeprav ne predstavljajo subvencij v strogem pomenu besede, po načinu in učinkih mogoče z njimi enačiti.²⁷

— Vpliv določb o državnih pomočeh

45. Na ustni obravnavi se je odprlo vprašanje, ali lahko ustrezno nacionalno ureditev, ki za ohranitev delovnih mest daje ugodnost samo deležem v domačih podjetjih, pod

47. Iz tega izhaja, da je ukrep, s katerim državni organi določenim podjetjem priznavajo davčno oprostitev, ki sicer ni povezana s prenosom državnih sredstev, vendar upravičence postavlja v finančno ugodnejši položaj kot ostale davčne zavezance, državna pomoč v smislu člena 87(1) ES.²⁸

²⁶ — V opombi 24 navedena sodba Komisija proti Portugalski, točka 35.

²⁷ — Sodbe z dne 8. novembra 2001 v zadevi *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 38); z dne 15. julija 2004 v zadevi *Španija proti Komisiji* (C-501/00, ZOdl., str. I-6717, točka 90); z dne 15. decembra 2005 v zadevi *Italija proti Komisiji* (C-66/02, ZOdl., str. I-10910, točka 77); z dne 10. januarja 2006 v zadevi *Cassa di Risparmio di Firenze in drugi* (C-222/04, ZOdl., str. I-289, točka 131) in z dne 15. junija 2006 v zadevi *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 in C-41/05, ZOdl., str. I-5293, točka 29).

²⁸ — V opombi 27 navedene sodbe *Italija proti Komisiji*, točka 78; *Cassa di Risparmio di Firenze*, točka 132, in *Air Liquide Industries Belgium*, točka 30.

48. Ker sporna ureditev ne velja za vse tržne udeležence, temveč samo za družinska podjetja, je ni mogoče šteti za splošni davčni ali gospodarsko politični ukrep.²⁹ Na prvi pogled se tudi zdi, da je ukrep primeren, da vpliva na trgovanje med državami članicami in izkrivlja konkurenco. Čeprav ureditev postavlja družinska podjetja v ugodnejši položaj, ne določa posebnih meja za največjo velikost teh podjetij, kakor tudi ne zgornje meje davčne oprostitve, tako da je zlasti ni mogoče šteti za pomoč *de minimis*.³⁰

v nasprotju z drugimi določbami Pogodbe – v tem primeru s svobodo ustanavljanja – ne more izreči za združljivo s skupnim trgom.³¹

— Učinkovitost davčnega nadzora

49. Posledično potrebujejo sporne določbe Wetboek van Successierechten načeloma dovoljenje Komisije, kar je v skladu s členom 88(3) ES.

51. Kot nadaljnji upravičeni razlog belgijska vlada navaja učinkovitost davčnega nadzora.

50. Iz strukture Pogodbe ES izhaja, da postopek po členu 88 Pogodbe ES ne sme nikoli pripeljati do rezultata, ki bi bil v nasprotju s posebnimi določbami Pogodbe. Zaradi tega Komisija državne pomoči, ki je

52. Sodišče je sicer ponovno odločilo, da je učinkovitost davčnega nadzora nujni razlog interesa Skupnosti, ki lahko upraviči omejitve temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo.³²

53. Vendar pa odrekanje davčne oprostitve za družbene deleže v družinskih podjetjih, ki dolgoročno zaposlujejo pet sodelavcev samo v drugi državi članici, le zaradi davčnega nadzora, presega potrebno. Dokler davčni zavezanec za davek na dediščino še naprej

29 — Primerjaj v opombi 27 navedeno sodbo *Air Liquide Industries Belgium*, točka 32.

30 — Glej k temu Uredbo Komisije (ES) št. 69/2001 z dne 12. januarja 2001 o uporabi členov 87 in 88 Pogodbe ES pri pomoči *de minimis*. (UL L 10, str. 30), prenehala veljati 31. decembra 2006.

31 — Primerjaj v opombi 19 navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točka 78, s sklicevanjem na sodbi z dne 21. maja 1980 v zadevi Komisija proti Italiji (73/79, Recueil, str. 1533, točka 11) in z dne 15. junija 1993 v zadevi Matra proti Komisiji (C-225/91, Recueil, str. I-3203, točka 41).

32 — Primerjaj med drugim sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi *Futura Participations in Singer* (C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 31) in z dne 14. septembra 2006 v zadevi *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, ZDl., str. I-8203, točka 47).

prebiva v Belgiji, lahko namreč organi od njega brez nadaljnega v enakomernih presledkih zahtevajo predložitev dokazil o številu zaposlenih v družinskem podjetju, tudi če ima družba sedež v drugi državi članici.³³ Za ta namen so npr. primerni plačilni sezname ali dokazila o plačilu prispevkov socialnega zavarovanja v drugi državi članici.

— Razdelitev davčnih pristojnosti

55. Nazadnje belgijska vlada še navaja, da je namen ureditve razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami.

54. Posledično upravičenje zaradi učinkovitosti davčnega nadzora ne pride v poštev, ne glede na vprašanje, kakšne možnosti upravne pomoči imajo belgijski davčni organi za preverjanje delovnih razmerij družinskega podjetja s sedežem v drugi državi članici.³⁴

56. V zvezi s sklicevanjem na dejansko stanje v zadevi Van Hiltten-van der Heijden³⁵ razlaga, da so državljani Nizozemske, ki najpozneje v desetih letih po odselitvi z Nizozemske umrejo, še naprej zavezani plačilu davka na dediščino. Vendar se v tem primeru vračuna davek na dediščino, ki ga je pobrala druga država. Če bi prišla v poštev oprostitve davka na dediščino po členu 60bis Wetboek van Successierechten za deleže v nizozemskih družbah, se na Nizozemskem ne bi vračunal belgijski davek na dediščino. Ostalo bi pri nizozemskem davku, ki bi odpravil ugodnost oprostitve. Posledično bi oprostitve povzročila dvig deleža Nizozemske pri davku na dediščino, ki se pobira od zapuščine.

33 — V tem se dejansko stanje razlikuje od sodbe z dne 18. julija 2006 v zadevi De Cuyper (C-406/04, ZOdl., str. I-6947), na katero se je belgijska vlada sklicevala na ustni obravnavi. Gospod De Cuyper stalnega prebivališča ni imel v državi, ki je bila pristojna za storitev pri brezposelnosti. Sodišče je kot odločilno ocenilo, da se prejemnik storitve nahaja v pristojni državi, tako da lahko le-ta nadzira predpostavke za storitev (primerjaj zlasti točko 47 sodbe De Cuyper).

34 — Belgijska vlada pravilno navaja, da Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja, nekaterih trošarin in obdavčevanja zavarovalnih premij, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL 2004, L 359, str. 30), ni mogoče uporabiti za davek na dediščino. Tožeci stranki na ustni obravnavi po drugi strani napotujeta na belgijsko-nizozemski sporazum o upravni pomoči z dne 25. januarja 1988, ki bi ga bilo mogoče uporabiti tudi za davek na dediščino.

57. K temu je treba vnaprej omeniti, da ima ta preudarek, upoštevajoč dejstva spora

35 — Navedena v opombi 3.

o glavni stvari, v vsakem primeru hipotetičen značaj. Tožeči stranki sta na ustni obravnavi namreč pojasnili, da se je zapustnik z Nizozemske preselil v Belgijo pred trinajstim leti.

na predpostavki, da se mora na Nizozemskem belgijski davek na dediščino vračunati. V nedavno izdani sodbi v zadevi Kerckhaert in Morres je veliki senat Sodišča pojasnil, da iz temeljnih svoboščin vsekakor ni mogoče izpeljati prepovedi dvojnega obdavčenja s strani dveh držav.³⁶

58. Prav tako je vprašljivo, ali lahko omejitve oprostitve pri deležih v družinskih podjetjih, ki zaposlujejo najmanj pet delavcev v Flandriji, dosega cilj, da se prepreči drugi državi članici – tukaj Nizozemski – odpraviti davčne ugodnosti. Pri tem belgijska vlada predvideva, da Nizozemska ob smrti nizozemskega državljana v desetih letih po njegovi preselitvi davku na dediščino podvrže samo njegove deleže v podjetjih s sedežem na Nizozemskem. Vendar to ni nujno. Mogoče bi bilo tudi, da bi se deleže po preselitvi obdavčilo samo na podlagi osebne pravice pobiranja davkov do državljanov in neodvisno od tega, kje ima podjetje, v katerem je zapustnik imel delež, sedež. V tem primeru bi bila oprostitve „odpravljena“ z nizozemskim davkom na dediščino celo, če ima prizadeto podjetje sedež v flamski regiji in tam zaposluje pet ali več delavcev.

60. Če bi bila izpolnjena konkretna davčna dejstva, bi lahko bila dediščina tožečih strank neomejeno obdavčena v Belgiji in na Nizozemskem.³⁷ Davčna oprostitve za deleže v družinskem podjetju s strani belgijskih davčnih organov bi pri vzporedni obdavčitvi s strani dveh držav torej vsekakor privedla do zmanjšanja davčnega bremena. Dejstvo, ali in v kakšnem obsegu nizozemski predpisi o davku na dediščino predvidevajo vračunanje v tujini plačanega davka, zaradi tega ne more imeti vpliva na dodelitev ugodnosti v Belgiji.

59. Kljub konkretnim danostim postopka v glavni stvari temelji ideja belgijske vlade

36 — Sodba z dne 14. novembra 2006 (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 20 in naslednje).

37 — Ali bi Sodišče to posledico sprejelo tudi pri zelo visokih bremenih davka na dediščino, skladno z ugotovitvami v sodbi Kerckhaert in Morres, bo treba še počakati.

V – Predlog

60. Na podlagi zgornjih preudarkov predlagam naslednji odgovor na vprašanje za predhodno odločanje Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt:

Člen 43 ES ni združljiv z določbo s področja obdavčitve dediščine regije države članice, po kateri so deleži družinskega podjetja ali terjatev zoper takšno podjetje oproščeni davka na dediščino, če je družba v treh letih pred smrtjo zapustnika zaposlovala najmanj pet delavcev in dediči zaposlitev ohranjajo nadaljnjih pet let, ta oprostitvev pa je omejena na to, da so delavci zaposleni v zadevni regiji.