

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

25. listopada 2007. (*)

„Članci 43. UEZ-a i 56. UEZ-a – Nacionalni porezni propis – Porez na nasljedstvo – Obiteljsko društvo – Oslobođenje – Uvjeti – Zaposlenje određenog broja radnika u nekoj regiji neke države članice”

U predmetu C-464/05,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 234. UEZ-a, koji je uputio Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (Belgija), odlukom od 21. prosinca 2005., koju je Sud zaprimio 27. prosinca 2005., u postupku

Maria Geurts,

Dennis Vogten

protiv

Administratie van de BTW, registratie en domeinen,

Belgische Staat,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik vijeća, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász (izvjestitelj), J. Malenovský i T. von Danwitz, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. prosinca 2006.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za M. Geurts i D. Vogtena, A. van Zantbeek, A. Nijs i A. Verbeke, *advocaten*,
- za belgijsku vladu, M. Wimmer i L. Van den Broeck, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Deblauwea, C. Doccloa i N. Labeeuwa, *advocaten*,
- za Komisiju Europskih zajednica, R. Lyal i A. Weimar, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 15. veljače 2007.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 43. UEZ-a i 56. UEZ-a o slobodi poslovnog nastana odnosno slobodnog kretanja kapitala.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između M. Geurts i D. Vogtena, u svojstvu pravnih nasljednika J. Vogtena, s jedne strane, i l'Administratie van de BTW, registratie en domeinen (uprava za PDV, registraciju i javnu imovinu, u daljnjem tekstu: belgijska porezna tijela), s druge strane, zbog odbijanja potonjih da ih oslobode poreza na nasljedstvo.

Pravni okvir

Nacionalno pravo

- 3 U skladu s člankom 3. belgijskog Ustava, Belgiju čine tri regije: Valonska regija, Flamanska regija i Briselska regija.
- 4 Sukladno članku 3. prvom stavku, točki 4. posebnog Zakona o financiranju zajednica i regija od 16. siječnja 1989. (*Moniteur belge* od 17. siječnja 1989., str. 850.), kako je izmijenjen posebnim Zakonom o refinanciranju zajednica i proširenju poreznih nadležnosti regija od 13. srpnja 2001. (*Moniteur belge* od 3. kolovoza 2001., str. 26646.), porez na nasljedstvo stanovnika Kraljevine Belgije je regionalni porez. Na temelju članka 4. stavka 2. tog posebnog zakona od 16. siječnja 1989., regije su nadležne za određivanje poreznih stopa i oslobođenje od poreza na nasljedstvo.
- 5 Članak 1. točka 1. Zakonika o porezu na nasljedstvo donesenog Kraljevskom uredbom br. 308 od 31. ožujka 1936. (*Moniteur belge* od 7. travnja 1936., str. 2403.), potvrđenog Zakonom od 4. svibnja 1936. (*Moniteur belge* od 7. svibnja 1936., str. 3426., u daljnjem tekstu „Zakonik o porezu na nasljedstvo”) predviđa plaćanje poreza na nasljedstvo na ukupnu vrijednost imovine pokojnika koju naslijeđuju nasljednici, umanjenu za dugove.
- 6 Članak 60.b tog zakonika, kako se primjenjuje na nasljedstva u Flamanskoj regiji, umetnut dekretom flamanskog parlamenta koji sadržava različite prateće mjere uz proračun za 1997. (*decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997*) od 20. prosinca 1996. (*Moniteur belge* od 31. prosinca 1996., str. 32555.), kako je izmijenjen dekretom flamanskog parlamenta koji sadržava različite prateće mjere uz proračun za 2000. (*decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000*) od 22. prosinca 1999. (*Moniteur belge* od 30. prosinca 1999., str. 50232.), određuje:

„1. Odstupajući od članka 48. i 48/2, od poreza na nasljedstvo oslobođena je neto vrijednost:

a) imovine koju su pokojnik ili njegov bračni drug u poslovnom smislu uložili u obiteljsko poduzeće; i

b) udjela u obiteljskom društvu ili potraživanja od takvog društva, pod uvjetom da je najmanje 50 posto poduzeća ili udjela u društvu neprekidno pripadalo pokojniku i/ili njegovom bračnom drugu u razdoblju od tri godine prije smrti, i da su ti udjeli ili ta potraživanja dragovoljno spomenuti u izjavi o nasljedstvu.

[...]

2. Obiteljskim poduzećem smatra se: industrijsko, trgovačko, obrtničko ili poljoprivredno poduzeće koje je osobno vodio ili slobodno zanimanje kojim se osobno bavio pokojnik i/ili njegov bračni drug samostalno ili u suradnji s drugim osobama.

3. Obiteljskim društvom smatra se: društvo koje ima stvarno sjedište uprave u državi članici Europske unije i koje

– sâmo ispunjava uvjete iz stavaka 1., 5. i 8., ili

– posjeduje udjele i, ako je to slučaj, potraživanja društava kćeri koja ispunjavaju te uvjete.

[...]

5. Porezno oslobođenje dodjeljuje se samo ako je poduzeće ili društvo u razdoblju od tri godine prije pokojnikove smrti na puno radno vrijeme zapošljavalo najmanje 5 djelatnika u Flamanskoj regiji.

Odstupajući od stavka 1., oslobođenje se primjenjuje na 20 %, 40 %, 60 % odnosno 80 % neto vrijednosti definirane u stavku 9. ako je poduzeće ili društvo u razdoblju od tri godine prije pokojnikove smrti na puno radno vrijeme zapošljavalo 1, 2, 3 ili 4 djelatnika u Flamanskoj regiji. Oslobođenje se može dodijeliti i održati samo ako udjeli ili potraživanja u razdoblju od pet godina nakon smrti pokojnika ostanu u posjedu nasljednika kojima je olakšica dodijeljena. [...]

Broj zaposlenih djelatnika određuje se na temelju potrebnih izjava u okviru socijalnog zakonodavstva. [...]

Oslobođenje se može održati samo ako u razdoblju od pet godina nakon smrti pokojnika broj djelatnika zaposlenih na puno radno vrijeme svake godine ostane isti. [...]

[...]

8. Poduzeće ili društvo može tražiti oslobođenje samo ako u razdoblju od tri godine prije smrti do pet godina nakon smrti pokojnika i sukladno odredbama kraljevske uredbe od 8. listopada 1976. o godišnjim financijskim izvještajima poduzeća izradi godišnje financijske izvještaje koji se koriste i kao potpora izjavi o porezu na dohodak.

Poduzeća ili društva koja nemaju sjedište na području Flamanske regije trebaju izraditi godišnje financijske izvještaje sukladno predmetnom zakonodavstvu koje se primjenjuje u mjestu njihovog sjedišta.

[...]

10. Pod prijetnjom poništenja, članak 60.b primjenjuje se ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

1. u izjavi se službeno zahtijeva primjena članka 60.b;
2. izjavi je priloženo uvjerenje koje je izdala Flamanska regija kojim se potvrđuje ispunjenje uvjeta vezanih za zapošljavanje i kapital iz ovog članka.

[...]

11. Nasljednici koji žele iskoristiti odredbe članka 60.b šalju zahtjev flamanskoj vladi preporučenom poštom radi ishođenja uvjerenja iz stavka 10.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 7 Iz odluke suda koji je uputio zahtjev proizlazi da su M. Geurts i D. Vogten, udovica odnosno sin J. Vogtena, nizozemskog državljana rođenog 25. lipnja 1959. u Nizozemskoj i preminulog 6. siječnja 2003. U trenutku smrti i tijekom najmanje pet prethodnih godina J. Vogten imao je prebivalište u Flamanskoj regiji. Ne osporava se da je njegovo porezno prebivalište bilo smješteno na području te regije te se stoga članak 60.b Zakonika o porezu na nasljedstvo primjenjuje na njegovu ostavštinu.
- 8 Zajednička naslijedena imovina pokojnog J. Vogtena i njegove supruge obuhvaćala je, između ostalog, 100 % udjela u Jos Vogten Beheer BV i Vogten Staal BV, društvima osnovanima u skladu s nizozemskim pravom sa sjedištem u Maastrichtu (Nizozemska). Ne osporava se da su ta dva društva bila obiteljska društva u smislu članka 60.b stavka 3. Zakonika o porezu na nasljedstvo. Aktiva zajedničke naslijedene imovine obuhvaćala je i potraživanje u smislu članka 60.b stavka 1. točke (b) istog zakonika u iznosu 1.110.568 eura u odnosu na društvo Jos Vogten Beheer.
- 9 Isto tako nije sporno da su tijekom više od tri godine prije smrti J. Vogtena oba predmetna društva neprekidno zapošljavala više od pet djelatnika u Nizozemskoj. Točnije, iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi da je društvo Vogten Staal BV zapošljavalo devet djelatnika, a društvo Jos Vogten Beheer BV osamnaest djelatnika.
- 10 Belgijska porezna tijela odbila su nasljednicima J. Vogtena dodijeliti oslobođenje predviđeno člankom 60.b zakonika o porezu na nasljedstvo zbog neispunjenja jednog od uvjeta iz te odredbe, a to je da djelatnici društava Vogten Staal i Jos Vogten Beheer nisu bili zaposleni u Flamanskoj regiji. Iznos poreza na nasljedstvo u predmetnom slučaju iznosi 839.485,60 eura.

- 11 Kada su pred njim nasljednici J. Vogtena pokrenuli tužbu protiv te odluke o odbijanju, sud rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, budući da je dvojio o spojivosti uvjeta iz članka 60.b stavka 5. prvog podstavka Zakonika o porezu na nasljedstvo s odredbama Ugovora o EZ-u o pravu poslovnog nastana i slobodnog kretanja kapitala i smatrajući da odgovor na postavljeno pitanje ne proizlazi iz sudske prakse Suda, odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Valja li pravo Zajednice, a osobito članke 43. UEZ-a i 56. UEZ-a, tumačiti tako da treba smatrati da je s njima spojivo ograničenje koje proizlazi iz odredbe zakonodavstva jedne države članice u području nasljedstva, u predmetnom slučaju članka 60.b Zakonika [...] o porezu na nasljedstvo [...], odredbe kojom se nasljednik oslobađa poreza na nasljedstvo na udjele u obiteljskom društvu ili na potraživanja u odnosu na takvu društvo pod uvjetom da je to društvo u razdoblju od tri godine prije smrti pokojnika zapošljavalo najmanje pet djelatnika, ali se to oslobođenje ograničava na slučajeve kada su [ti] djelatnici zaposleni u jednoj određenoj regiji te države članice, (u predmetnom slučaju Flamanske regije)?”

O prethodnom pitanju

- 12 U svojem pitanju sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li člancima 43. UEZ-a i 56. UEZ-a protivan porezni propis neke države članice u području poreza na nasljedstvo koji iz oslobođenja od tog poreza predviđenog za obiteljska društva isključuje ona društva koja su u razdoblju od tri godine prije smrti pokojnika zapošljavala najmanje pet djelatnika u drugoj državi članici, a takvo oslobođenje dodjeljuje ako su djelatnici bili zaposleni u jednoj od regija prve države članice.
- 13 Najprije valja istaknuti da se oslobođenje iz glavnog postupka primjenjuje na obiteljska društva, i to ona koja u kojima je pokojnik, eventualno s članovima uže obitelji, imao najmanje 50 % udjela u kapitalu, temeljem čega je imao utjecaj u odlukama predmetnog društva i određivanju njegovih aktivnosti.
- 14 Kako bi se sporni propis iz glavnog postupka ocijenio u kontekstu temeljnih sloboda, valja istaknuti da situacija državljanina Europske zajednice koji je promijenio prebivalište i živi u jednoj državi članici, a posjeduje većinu udjela u društvima osnovanima u drugoj državi članici pripada, nakon promjene prebivališta, u područje primjene članka 43. UEZ-a (vidjeti u tom smislu presudu od 7. rujna 2006., N, C-470/04, Zb., str I-7409., t. 28.).
- 15 Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, iako prema svojem izričaju odredbe članka 43. UEZ-a imaju za cilj osigurati pogodnost nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one također zabranjuju da država članica podrijetla jednom od svojih državljanina ili trgovačkih društava koja su osnovana u skladu s njezinim pravom spriječi zasnivanje poslovnog nastana u drugoj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 13. travnja 2000., Baars, C-251/98, Zb., str I-2787., t. 28. i 29., kao i navedenu sudsku praksu).
- 16 Sporni propis iz glavnog postupka prvenstveno pogađa slobodu poslovnog nastana i sukladno sudskoj praksi Suda pripada isključivo području primjene odredbi Ugovora vezanih za tu slobodu. Pretpostavivši da takva nacionalna mjera ima, kako ističu tužitelji iz glavnog postupka, restriktivne učinke na slobodno kretanje kapitala, takve

učinke treba smatrati neizbježnom posljedicom eventualnog ograničenja slobode poslovnog nastana i oni ne opravdavaju razmatranje spomenute mjere u pogledu članka 56. UEZ-a do 58. UEZ-a (vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2007., *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Zb., str. I-2107., t. 33. i 34, kao i uredbu od 10. svibnja 2007., A i B, C-102/05, Zb., I-3871., t. 26. i 27.).

- 17 Kako je Sud već presudio, učinci poreznog propisa u području nasljedstva među razlozima su koje bi državljanin države članice mogao valjano uzeti u obzir kod odlučivanja o tome hoće li iskoristiti slobodu kretanja potvrđenu Ugovorom ili ne (presuda od 11. prosinca 2003., *Barbier*, C-364/01, Zb., str. I-15013., t. 75.).
- 18 Nametnuvši kao uvjet za oslobođenje od poreza na nasljedstvo, predviđeno za obiteljska društva, zapošljavanje određenog broje djelatnika u jednoj regiji predmetne države članice u razdoblju od tri godine prije smrti pokojnika, spornim propisom iz glavnog postupka vlasnik takvog poduzeća, te nakon njegove smrti i njegovi nasljednici, tretiraju se različito ovisno o tome zapošljava li to poduzeće djelatnike u toj državi članici ili u nekoj drugoj državi članici.
- 19 Sukladno sudskoj praksi Suda, propis neke države članice koji potvrđuje razliku u postupanju prema poreznim obveznicima na osnovi mjesta sjedišta društva u kojem ti porezni obveznici imaju udjele u načelu je protivan članku 43. UEZ-a (vidjeti u tom smislu prethodno navedenu presudu *Baars*, t. 30. i 31.). Isto vrijedi i za propis neke države članice koji potvrđuje razliku u postupanju prema poreznim obveznicima na osnovi mjesta u kojem društvo u vlasništvu tih poreznih obveznika tijekom određenog razdoblja zapošljava određen broj djelatnika.
- 20 Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da, u području slobode poslovnog nastana, pravila o jednakom postupanju zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na temelju državljanstva ili sjedišta, kada je riječ o društvima, već i sve prikrivene oblike diskriminacije koji primjenom drugih kriterija razlikovanja dovode do istog rezultata (presuda od 19. rujna 2000., *Njemačka/Komisija*, C-156/98, Zb., str. I-6857., t. 83. i navedena sudska praksa).
- 21 Međutim, propis iz glavnog postupka kao uvjet dodjele povlastice nameće zapošljavanje određenog broja djelatnika na području jedne regije predmetne države članice tijekom određenog razdoblja, a taj uvjet neosporivo lakše može ispuniti društvo koje je već osnovano u toj državi članici.
- 22 Slijedom toga, taj propis u pogledu dodjele porezne povlastice uvodi posrednu diskriminaciju između poreznih obveznika na osnovi mjesta zapošljavanja određenog broja djelatnika tijekom određenog razdoblja, a ta diskriminacija može ugroziti korištenje slobode poslovnog nastana od strane tih poreznih obveznika.
- 23 Suprotno onome što navodi belgijska vlada, postojanje takvog diskriminirajućeg postupanja ne smije se isključiti samo zbog činjenice da se predmetni propis ne odnosi na osnivanje poduzeća na području predmetne države članice, već samo na zapošljavanje određenog broja djelatnika u toj državi članici, dopuštajući poduzećima sa sjedištem u drugoj državi članici da ostvare predmetnu poreznu povlasticu ako zapošljavaju traženi broj djelatnika u prvoj državi članici.

- 24 Takvo postupanje smije se dopustiti samo ako se njime nastoji postići legitimni cilj spojiv s Ugovorom ili je opravdano važnim razlozima u općem interesu. Pritom ono mora biti primjereno ostvarenju predmetnog cilja i ne smije prelaziti ono što je nužno za postizanje toga cilja (vidjeti osobito presude od 13 prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, Zb., str. I-10837., t. 35.; od 12 rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb., str. I-7995., t. 47., kao i od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb., str. I-2647., t. 37.).
- 25 Kako bi opravdala propis iz glavnog postupka, belgijska vlada ističe razloge vezane za opstanak malih i srednjih poduzeća i očuvanje radnih mjesta u tim poduzećima u slučaju nasljeđivanja u toj državi članici, kao i zahtjeve povezane s učinkovitošću poreznog nadzora.
- 26 Nije isključeno da takvi razlozi, osobito oni koji se odnose na opstanak malih i srednjih poduzeća i očuvanje radnih mjesta u tim poduzećima, u određenim okolnostima i u određenim uvjetima mogu opravdati postojanje nacionalnog propisa koji predviđa poreznu povlasticu u korist fizičkih ili pravnih osoba.
- 27 Što se tiče razloga koje ističe belgijska vlada, valja ustvrditi da ona nije mogla dokazati potrebu da predmetno oslobođenje bude ograničeno na „obiteljska” poduzeća koja imaju određen broj zaposlenika na području predmetne države članice. Naime, u predmetnom slučaju, u pogledu cilja spriječavanja da porez na nasljedstvo ugrozi nastavak rada obiteljskih poduzeća, a time i radnih mjesta koje ona osiguravaju, poduzeća sa sjedištem u drugoj državi članici u sličnoj su situaciji kao i ona osnovana u prvoj državi članici.
- 28 Nadalje, što se tiče argumenta te vlade o potrebi očuvanja učinkovitosti poreznog nadzora zbog činjenice da se Direktiva 77/799/EZ Vijeća od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL L 336, str. 15.) ne primjenjuje na porez na nasljedstvo, dovoljno je ustvrditi da se tom poteškoćom ne može opravdati kategoričko odbijanje da se dodijeli predmetna porezna povlastica, budući da bi porezna tijela mogla od poreznih obveznika zatražiti da sami dostave dokaze koje smatraju potrebnima kako bi zadovoljavajuće dokazali da su navedene povlastice dodijeljene samo u slučaju kada predmetna zaposlenja ispunjavaju kriterije određene nacionalnim pravom (vidjeti u tom smislu presudu od 11. listopada 2007., Elisa, C-451/05, Zb., str. I-8251., t. 98.).
- 29 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti da je, bez valjanog opravdanja, članku 43. UEZ-a protivan porezni propis neke države članice u području poreza na nasljedstvo koji iz oslobođenja od tog poreza predviđenog za obiteljska društva isključuje ona društva koja su u razdoblju od tri godine prije smrti pokojnika zapošljavala najmanje pet djelatnika u drugoj državi članici, a takvo oslobođenje dodjeljuje ako su djelatnici bili zaposleni u jednoj od regija prve države članice.

Troškovi

- 30 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Bez valjanog opravdanja, članku 43. UEZ-a protivan je porezni propis neke države članice u području poreza na nasljedstvo koji iz oslobođenja od tog poreza predviđenog za obiteljska društva isključuje ona društva koja su u razdoblju od tri godine prije smrti pokojnika zapošljavala najmanje pet djelatnika u drugoj državi članici, a takvo oslobođenje dodjeljuje ako su djelatnici bili zaposleni u jednoj od regija prve države članice.

[Potpisi]

* Jezik postupka: nizozemski.

RADNI PRIJEVOD