

Sprawa C-464/05

Maria Geurts i Dennis Vogten

przeciwko

Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez rechtbank van eerste aanleg te Hasselt)

Artykuły 43 WE i 56 WE – Krajowe uregulowanie podatkowe – Podatek od spadków – Spółka rodzinna – Zwolnienie – Przesłanki – Zatrudnienie określonej liczby pracowników w jednym z regionów państwa czonkowskiego

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

(art. 43 WE, 56–58 WE)

2. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE)

1. Uregulowanie podatkowe państwa czonkowskiego w dziedzinie podatków od spadków, ustanawiając jako przesłankę zwolnienia z podatku od spadków przewidzianego dla przedsiębiorstw rodzinnych zatrudnianie określonej liczby pracowników w jednym z regionów danego państwa czonkowskiego wpływa w przeważający sposób na swobodę przedsiębiorczości i należy do zakresu zastosowania art. 43 WE. Nawet jeżeli przyjmiemy, że taki przepis krajowy miałby skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, to takie skutki należy uznać za nieuniknione konsekwencje ewentualnej przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości i nie uzasadniają one oceny tego przepisu z punktu widzenia art. 56 WE i 58 WE.

(por. pkt 12, 16, 18)

2. W braku odpowiedniego uzasadnienia art. 43 WE sprzeciwia się uregulowaniu podatkowemu państwa czonkowskiego w dziedzinie podatków od spadków, które wyklucza zwolnienie z tego podatku przewidziane dla przedsiębiorstw rodzinnych przedsiębiorstwa, które zatrudniają w okresie trzech lat poprzedzających śmierć spadkodawcy co najmniej pięciu pracowników w innym państwie czonkowskim, podczas gdy przyznaje takie zwolnienie wówczas, gdy pracownicy zatrudnieni są w regionie tego państwa czonkowskiego.

W istocie takie uregulowanie co do zasady jest sprzeczne z art. 43 WE w zakresie, w jakim ustanawia ono różnicę w traktowaniu pomiędzy podatnikami w zależności od miejsca, w którym spółka, której właścicielami są podatnicy, zatrudniała przez określony czas określoną liczbę pracowników. Uregulowanie to wprowadza tym samym dyskryminację pośrednią pomiędzy podatnikami w zależności od miejsca zatrudnienia określonej liczby pracowników przez określony czas, ponieważ przesłanka ta bezspornie może być o wiele łatwiej spełniona przez spółkę posiadającą już siedzibę w tym państwie członkowskim.

Uregulowanie takie nie może być uzasadnione przez powody dotyczące przetrwania mających i rednich przedsiębiorstw i utrzymania zatrudnienia w tych przedsiębiorstwach, ponieważ z punktu widzenia celu, jakim jest uniknięcie sytuacji, w której podatek od dziedziczenia stanowiłby zagrożenie dla dalszej działalności przedsiębiorstw rodzinnych, a w związku z tym dla zapewnianego przez nie zatrudnienia, przedsiębiorstwa mające siedzibę w innym państwie członkowskim znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

Uregulowanie takie nie może ponadto być uzasadnione przez konieczność utrzymania skuteczności kontroli podatkowych, ponieważ organy podatkowe mogą zażądać od danych podatników, aby oni sami dostarczyli dowody uznane przez nie za konieczne dla pełnego zagwarantowania, że wspomniane korzyści zostaną przyznane jedynie w przypadku, gdy dane zatrudnienie spełnia kryteria określone przez prawo krajowe.

(por. pkt 19, 21, 22, 27–29 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 25 października 2007 r. (*)

Artykuły 43 WE i 53 WE – Krajowe uregulowanie podatkowe – Podatek od spadków – Spółka rodzinna – Zwolnienie – Przesłanki – Zatrudnienie określonej liczby pracowników w jednym z regionów państwa członkowskiego

W sprawie C-464/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (Belgia) postanowieniem z dnia 21 grudnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 grudnia 2005 r., w postępowaniu:

Maria Geurts,

Dennis Vogten

przeciwko

Administratie van de BTW, registratie en domeinen,

Belgische Staat,

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász (sprawozdawca), J. Malenovský i T. von Danwitz, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 grudnia 2006 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Geurts oraz D. Vogtena przez A. van Zantbeeka, A. Nijsa oraz A. Verbekego, advocaten,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez M. Wimmera oraz L. Van den Broeck, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez R. Deblauwego, C. Doccla oraz N. Labeeuwa, advocaten,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala oraz A. Weimara, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 lutego 2007 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 43 WE i 56 WE traktuj?cych, odpowiednio, o swobodzie przedsi?biorczo?ci i swobodnym przep?ywie kapita?u.

2 Wniosek zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy M. Geurts i D. Vogtenem, dzia?aj?cymi jako spadkobiercy prawni J. Vogtena, a Administratie van de BTW, registratie en domeinen (organem administracji ds. podatku VAT, rejestracji i zarz?du nieruchomo?ciami pa?stwowymi, zwanym dalej „belgijskim organem podatkowym”), dotycz?cego odmowy przez ten organ przyznania im zwolnienia z podatku od spadków.

Ramy prawne

Uregulowanie krajowe

3 Zgodnie z art. 3 konstytucji belgijskiej Belgia obejmuje trzy regiony: region Walonii, region Flandrii i region Brukseli.

4 Zgodnie z art. 3 ust. 4 akapit pierwszy ustawy szczególnej z dnia 16 stycznia 1989 r. o finansowaniu gmin i regionów (*Moniteur belge* z dnia 17 stycznia 1989 r., str. 850), w brzmieniu zmienionym przez ustaw? szczeg?ln? z dnia 13 lipca 2001 r. dotycz?c? wzmocnienia pozycji gmin i poszerzenia kompetencji podatkowych regionów (*Moniteur belge* z dnia 3 sierpnia 2001 r., str.

26646), podatki od spadku dziedzicznego przez mieszkańcó?w Królestwa Belgii s? podatkami regionalnymi. Zgodnie z art. 4 ust. 2 tej?e ustawy szczególnej z dnia 16 stycznia 1989 r. regionom przys?uguje kompetencja do ustalania stawki opodatkowania oraz zwolnie? od podatku od spadków.

5 Artyku? 1 ust. 1 kodeksu podatku od spadków wprowadzonego dekretem królewskim nr 308 z dnia 31 marca 1936 r. (*Moniteur belge* z dnia 7 kwietnia 1936 r., str. 2403), zatwierdzonym przez ustaw? z dnia 4 maja 1936 r. (*Moniteur belge* z dnia 7 maja 1936 r., str. 3426, zwanego dalej „kodeksem podatku od spadków”), przewiduje, ?e podatek od spadków pobiera si? od ca?ego nabytego w drodze dziedziczenia po zmar?ym mienia, pomniejszonego o d?ugi.

6 Artyku? 60 bis tego kodeksu, znajduj?cy zastosowanie do spadków otwartych w regionie Flandrii, wprowadzony przez decret houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997 (dekret parlamentu flamandzkiego w sprawie ró?nych ?rodków towarzyszc?ych bud?etowi za rok 1997) z dnia 20 grudnia 1996 r. (*Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 1996 r., str. 32555), zmieniony przez decret houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000 (dekret parlamentu flamandzkiego w sprawie ró?nych ?rodków towarzyszc?ych bud?etowi za rok 2000) z dnia 22 grudnia 1999 r. (*Moniteur belge* z dnia 30 grudnia 1999 r., str. 50232), stanowi:

„§ 1 Odst?puj?c od art. 48 i 42/2, zwalnia si? od podatku od spadków warto?? netto:

a) aktywów, które zosta?y wniesione przez zmar?ego lub jego ma??onka do przedsi?biorstwa rodzinnego, oraz

b) udzia?ów w spółce rodzinnej lub wierzytelno?ci wobec takiej spółki, pod warunkiem, ?e co najmniej 50% przedsi?biorstwa lub udzia?ów w spółce w sposób nieprzerwany w okresie trzech lat poprzedzaj?cych ?mier? nale?a?o do zmar?ego lub jego ma??onka, oraz ?e zosta?y one wykazane bez wezwania w deklaracji spadkowej.

[...]

§ 2. Przez przedsi?biorstwo rodzinne rozumie si?: przedsi?biorstwo przemys?owe, handlowe, rzemie?lnicze lub rolne, lub wolny zawód, prowadzone lub wykonywane osobi?cie przez zmar?ego lub jego ma??onka, samodzielnie lub we wspó?pracy z innymi osobami.

§ 3. Przez spółk? rodzinn? nale?y rozumie?: spółk?, której rzeczywiste centrum zarz?dzania znajduje si? w pa?stwie cz?onkowskim Unii Europejskiej oraz która:

– b?d? spe?nia przes?anki § 1, 5 i 8;

– b?d? posiada udzia?y oraz ewentualnie wierzytelno?ci w spółkach zale?nych, które spe?niaj? te przes?anki.

[...]

§ 5. Zwolnienie przyznawane jest tylko pod warunkiem, ?e w okresie trzech lat poprzedzaj?cych ?mier?, przedsi?biorstwo lub spółka zatrudnia?a co najmniej 5 pracowników w pe?nym wymiarze czasu pracy w regionie Flandrii.

Na zasadzie odst?pstwa od akapitu pierwszego stosuje si? zwolnienie, odpowiednio w wysoko?ci 20%, 40%, 60% lub 80% warto?ci netto okre?lonej w § 9, je?eli przedsi?biorstwo lub spółka zatrudnia?y 1, 2, 3 lub 4 pracowników w pe?nym wymiarze czasu pracy w regionie Flandrii w okresie trzech lat poprzedzaj?cych ?mier?. Zwolnienie jest przyznawane i utrzymuje si? w mocy jedynie pod warunkiem, ?e udzia?y lub wierzytelno?ci pozostan? w posiadaniu spadkobierców

korzystających ze zwolnienia w okresie 5 lat od śmierci spadkodawcy [...].

Liczba zatrudnionych pracowników jest ustalana na podstawie deklaracji wymaganych w ramach przepisów socjalnych. [...]

Zwolnienie utrzymuje się w mocy, jeżeli liczba pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy w regionie Flandrii utrzymuje się każdego roku na tym samym poziomie w okresie pięciu pierwszych lat następujących po śmierci. [...]

[...]

§ 8. Przedsiębiorstwo lub spółka mogą wystąpić o zwolnienie, tylko jeżeli w okresie rozpoczynającym się trzy lata przed śmiercią, a kończącym się pięć lat od śmierci, na podstawie przepisów dekretu królewskiego z dnia 8 października 1976 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych spółek, sporządzi sprawozdanie, które jest wykorzystywane również w celu uzasadnienia deklaracji podatku dochodowego.

Przedsiębiorstwo lub spółka niemająca siedziby na terytorium regionu Flandrii sporządza roczne sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami właściwymi w miejscu, w którym znajduje się jej siedziba.

[...]

§ 10. Z zastrzeżeniem nieważności art. 60 bis jest stosowany jedynie, jeżeli zostały spełnione następujące przesłanki:

1° w deklaracji podatkowej wyraźnie wniesiono o zastosowanie art. 60 bis;

2° do deklaracji zostało dołączone zaświadczenie wydane przez region Flandrii potwierdzające spełnienie przesłanek przewidzianych w niniejszym artykule w dziedzinie zatrudnienia i kapitału.

[...]

§ 11. Spadkobiercy chcący skorzystać z postanowień art. 60 bis składają wniosek listem poleconym rządowi Flandrii w celu uzyskania zaświadczenia, o którym mowa w § 10.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 Z postanowienia odsyłającego wynika, że odpowiednio, M. Geurts jest wdową po Josephie Vogtenie, obywatelu niderlandzkim, urodzonym w dniu 25 czerwca 1959 r. w Niderlandach i zmarłym w dniu 6 stycznia 2003 r., a D. Vogten jest jego synem. W chwili śmierci, co najmniej od pięciu lat J. Vogten zamieszkiwał w regionie Flandrii. Bezsporne jest, że jego miejsce zamieszkania dla celów podatkowych znajdowało się na terytorium tego regionu oraz że w związku z tym do dziedziczenia po nim znajduje zastosowanie art. 60 bis kodeksu podatku od spadków.

8 Majątek wspólny małżonków J. Vogten i jego żony obejmowały między innymi 100% udziałów w Jos Vogten Beheer BV i Vogten Staal BV, spółkach prawa niderlandzkiego z siedzibą w Maastricht (Niderlandy). Bezsporne jest, że obydwie spółki były spółkami rodzinnymi w rozumieniu art. 60 bis § 3 kodeksu podatku od spadków. Aktywa majątku wspólnego obejmowały również wierzytelność w rozumieniu art. 60 bis § 1 lit. b) tego kodeksu w wysokości 1 110 568

EUR wobec spółki Jos Vogten Beheer.

9 Wiadomo również, że w okresie trzech lat poprzedzających śmierć J. Vogtena obydwie spółki zatrudniały w sposób nieprzerwany więcej niż pięciu pracowników w Niderlandach. Dokładniej, z akt przekazanych Trybunałowi wynika, że Vogten Staal BV zatrudniała dziewięciu pracowników, a Jos Vogten Beheer osiemnastu.

10 Belgijskie organy podatkowe odmówiły przyznania spadkobiercom J. Vogtena możliwości skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 60 bis kodeksu podatku od spadków na tej podstawie, iż nie zostały spełnione przesłanki przewidziane w tym artykule, to znaczy, że pracownicy spółek Vogten Staal i Jos Vogten Beheer nie byli zatrudnieni w regionie Flandrii. Kwota podatku od spadku należnego w tym przypadku wynosi 839 485,60 EUR.

11 Rozpoznający skargę od tej decyzji wniesioną przez spadkobierców J. Vogtena, Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, mając wątpliwości odnośnie do zgodności przesłanki przewidzianej w art. 60 bis § 5 akapit pierwszy kodeksu podatku od spadków z przepisami traktatu WE w dziedzinie swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału oraz stwierdzając, że odpowiedź na postawione pytanie nie wynika z orzecznictwa Trybunału, postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy prawo wspólnotowe, w szczególności art. 43 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że ograniczenie wynikające z przepisów państwa członkowskiego w dziedzinie dziedziczenia, w niniejszym przypadku z art. 60 bis [...] kodeksu podatku od spadków [...], przepisu, który zwalnia osoby wstępujące w prawa po zmarłym, to znaczy spadkobierców, z podatku od spadków od udziałów w spółce rodzinnej lub wierzytelności wobec takiej spółki pod warunkiem zatrudniania przez taką spółkę co najmniej pięciu pracowników w okresie trzech lat poprzedzających śmierć spadkodawcy, lecz ogranicza owo zwolnienie do przypadków, gdy [owii] pracownicy są zatrudnieni w określonym regionie tego państwa (w niniejszym przypadku we Flandrii)?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

12 Przez swoje pytanie sąd krajowy zasadniczo usiuguje się dowiedzieć, czy art. 43 WE i 56 WE sprzeciwiają się uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego w dziedzinie podatków od spadków, które wyklucza zwolnienie z tego podatku przewidziane dla przedsiębiorstw rodzinnych przedsiębiorstwa, które zatrudniały w okresie trzech lat poprzedzających śmierć spadkodawcy co najmniej pięciu pracowników w innym państwie członkowskim, podczas gdy przyznaje takie zwolnienie wówczas, gdy zatrudnienie następuje w regionie tego państwa członkowskiego.

13 Tytułem wstępu należy podnieść, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym zwolnienie stosowane jest do spółek rodzinnych, to znaczy spółek, które w okresie trzech lat poprzedzających śmierć spadkodawcy były w jego posiadaniu, ewentualnie wspólnie z członkami jego najbliższej rodziny, w wysokości co najmniej 50% kapitału zakładowego, co przyznawało mu znaczny wpływ na decyzje danej spółki i umożliwiało mu określenie jej działalności.

14 Aby można było ocenić sporne w postępowaniu krajowym uregulowanie z punktu widzenia podstawowych swobód, należy podnieść, że sytuacja obywatela wspólnotowego, który po przeniesieniu swojego miejsca zamieszkania zamieszkuje w jednym z państw członkowskich i który posiada większą część udziałów w spółkach połączonych w innym państwie członkowskim, należy od chwili tego przeniesienia do zakresu zastosowania art. 43 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. str. I-7409, pkt 28).

15 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, pomimo że art. 43 WE zgodnie ze swoim brzmieniem ma na celu w szczególności zagwarantowanie korzystania z krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwia się on również i temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało podejmowanie działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim jednemu ze swoich obywateli, a także obywatelom innych państw członkowskich zamieszkujących na jego terytorium (zob. podobnie wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 28 i 29, a także przywołane tam orzecznictwo).

16 Sporne w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowanie wpływa w przeważający sposób na swobodę przedsiębiorczości i należy zgodnie z orzecznictwem Trybunału jedynie do zakresu zastosowania przepisów traktatów dotyczących tej swobody. Nawet jeżeli przyjmiemy, że taki przepis krajowy miałby, jak twierdzi skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, to takie skutki należy uznać za nieuniknione konsekwencje ewentualnej przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości, i nie uzasadniają one oceny tego przepisu z punktu widzenia art. 56 WE i 58 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, dotychczas Zb.Orz. str. I-2107, pkt 33 i 34, a także postanowienie z dnia 10 maja 2007 r. w sprawie C-102/05 A i B, Zb.Orz. str. I-3871, pkt 26 i 27).

17 Zgodnie z tym, co orzekł już Trybunał, skutki przepisów podatkowych w zakresie dziedziczenia należy do czynników, które obywatel państwa członkowskiego może w sposób zgodny z prawem wziąć pod uwagę, decydując się na skorzystanie z ustanowionej przez traktat swobody przepływu (wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. str. I-15013, pkt 75).

18 Ustanawiając jako przesłankę zwolnienia z podatku od spadków przewidzianego dla przedsiębiorstw rodzinnych zatrudnianie określonej liczby pracowników w jednym z regionów danego państwa członkowskiego trwające przez okres trzech lat poprzedzających śmierć spadkodawcy, sporne w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowanie traktuje w sposób takiemu przedsiębiorstwu, a także, po jego śmierci, jego spadkobierców odmiennie w zależności od tego, czy przedsiębiorstwo to zatrudnia pracowników w tym państwie członkowskim, czy też w innym państwie członkowskim.

19 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, uregulowanie państwa członkowskiego, które ustanawia różnicę w traktowaniu pomiędzy podatnikami w zależności od miejsca siedziby spółki, której współnikami są podatnicy, co do zasady jest sprzeczne z art. 43 WE (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Baars, pkt 30 i 31). Podobnie jest w przypadku uregulowania państwa członkowskiego ustanawiającego różnicę w traktowaniu pomiędzy podatnikami w zależności od miejsca, w którym spółka, której właścicielami są podatnicy, zatrudnia przez określony czas określoną liczbę pracowników.

20 W rzeczywistości bowiem z orzecznictwa Trybunału wynika, że w dziedzinie swobody przedsiębiorczości zasady równego traktowania zakazują nie tylko jawnej dyskryminacji opartej na przynależności państwowej lub, w odniesieniu do spółek, na siedzibie, lecz również inne, ukryte formy dyskryminacji, które posługują się innymi kryteriami rozróżnienia, prowadzą do tego samego skutku (wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. str. I-6857, pkt 83, i przywołane tam orzecznictwo).

21 Sporne w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowanie ustanawia jako przesłankę przyznania przewidzianej przez nie korzyści zatrudnianie przez określony okres określonej liczby pracowników na terytorium danego państwa członkowskiego, która to przesłanka bezspornie

może być o wiele łatwiej spełniona przez spółkę posiadającą już siedzibę w tym państwie czeskim.

22 W związku z tym uregulowanie to wprowadza – w celu przyznania korzyści podatkowej – dyskryminację pośrednią pomiędzy podatnikami w zależności od miejsca zatrudnienia określonej liczby pracowników przez określony czas, która to dyskryminacja może utrudniać wykonywanie swobody przedsiębiorczości przez tych podatników.

23 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd belgijski, nie można wykluczyć istnienia takiego odmiennego traktowania na tej tylko podstawie, że sporne uregulowanie nie odnosi się do umiejscowienia siedziby danego przedsiębiorstwa na terytorium danego państwa czeskiego, a jedynie do zatrudniania określonej liczby pracowników w tym państwie, zezwalając przedsiębiorcom mającym siedzibę w innym państwie czeskim na korzystanie z danej korzyści podatkowej, jeżeli zatrudniają wymaganej liczby pracowników w pierwszym z wymienionych państw czeskich.

24 Takie ograniczenie swobody wykonywania działalności jest dopuszczalne jedynie, gdy zmierza ono do osiągnięcia słusznego celu zgodnego z traktatem lub jest ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego. Ponadto w takim przypadku ograniczenie to musi być odpowiednie dla zapewnienia realizacji tego celu i nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. w szczególności ww. wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 35; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 47, a także z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. str. I-2647, pkt 37).

25 W celu uzasadnienia spornej w postępowaniu przed sądem krajowym regulacji, belgijski rząd przedstawia powody dotyczące przetrwania mających i pośrednich przedsiębiorstw i utrzymania zatrudnienia w tych przedsiębiorstwach w przypadku dziedziczenia w tym państwie czeskim, a także powołuje się na wymogi związane ze skutecznością kontroli podatkowych.

26 Niewykluczone, że takie powody, w szczególności powody dotyczące przetrwania mających i pośrednich przedsiębiorstw i utrzymania w nich zatrudnienia, mogą stanowić w niektórych okolicznościach i pod pewnymi warunkami dopuszczalne uzasadnienie uregulowania krajowego przewidującego korzyść podatkową na rzecz osób fizycznych lub prawnych.

27 Jeżeli chodzi o powody przedstawione przez rząd belgijski, to należy podnieść, że nie był on w stanie wykazać konieczności zastrzeżenia spornego zwolnienia na rzecz przedsiębiorstw zwanych „rodzinnymi”, które utrzymują określoną liczbę pracowników na terytorium omawianego państwa czeskiego. W rzeczywistości bowiem, w niniejszej sprawie z punktu widzenia celu, jakim jest uniknięcie, sytuacji w której podatek od dziedziczenia stanowiłby zagrożenie dla dalszej działalności przedsiębiorstw rodzinnych, a w związku z tym dla zapewnianego przez nie zatrudnienia, przedsiębiorstwa mające siedzibę w innym państwie czeskim znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji przedsiębiorstw mających siedzibę w tym państwie czeskim.

28 Ponadto, jeżeli chodzi o podniesiony przez ten rząd argument dotyczący konieczności utrzymania skuteczności kontroli podatkowych z uwagi na to, że dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy w sąsiednich państwach czeskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15) nie znajduje zastosowania do podatku od dziedziczenia, wystarczy podnieść, że trudno jest ta nie może uzasadniać bezwarunkowej odmowy przyznania spornych korzyści podatkowych, ponieważ organy podatkowe mogą zażądać

od danych podatników, aby oni sami dostarczyli dowody, uznane przez nie za konieczne dla pełnego zagwarantowania, że korzyści te zostaną przyznane jedynie w przypadku, gdy dane zatrudnienie spełnia kryteria określone przez prawo krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 Elisa, Zb.Orz. str. I-8251, pkt 98).

29 W związku z tym na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż w braku przekonującego uzasadnienia, art. 43 WE sprzeciwia się uregulowaniu podatkowemu państwa czonkowskiego w dziedzinie podatku od dziedziczenia, które wyklucza zwolnienie z tego podatku przewidziane dla spółek rodzinnych w przypadku spółek rodzinnych, które zatrudniają w okresie trzech lat poprzedzających zgon spadkodawcy co najmniej pięciu pracowników w innym państwie członkowskim, podczas gdy przyznaje takie zwolnienie wówczas, gdy pracownicy są zatrudnieni w jednym z regionów pierwszego państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

30 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

W braku przekonującego uzasadnienia, art. 43 WE sprzeciwia się uregulowaniu podatkowemu państwa czonkowskiego w dziedzinie podatku od dziedziczenia, które wyklucza zwolnienie z tego podatku przewidziane dla spółek rodzinnych w przypadku spółek rodzinnych, które zatrudniają w okresie trzech lat poprzedzających zgon spadkodawcy co najmniej pięciu pracowników w innym państwie członkowskim, podczas gdy przyznaje takie zwolnienie wówczas, gdy pracownicy są zatrudnieni w jednym z regionów pierwszego państwa członkowskiego.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.