

V?c C-464/05

Maria Geurts a Dennis Vogten

v.

Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná rechtbank van eerste aanleg te Hasselt)

„?lánky 43 ES a 56 ES – Vnitrostátní da?ová právní úprava – D?dická da? – Rodinná spole?nost – Osvobození – Podmínky – Zam?stnávání ur?itého množství zam?stnanc? v ur?itém regionu ?lenského státu“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 15. února 2007 I ? 0000

Rozsudek Soudního dvora (?tvrtého senátu) ze dne 25. ?íjna 2007 I ? 0000

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Ustanovení Smlouvy – P?sobnost*

(?lánky 43 ES, 56 ES až 58 ES)

2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy*

(?lánek 43 ES)

1. Da?ová právní úprava v oblasti d?dické dan?, která ukládá jako podmínku osvobození od této d?dické dan? stanoveného pro rodinné podniky zam?stnání ur?itého po?tu zam?stnanc? v ur?itém regionu dot?eného ?lenského státu, se dotýká p?edevším svobody usazování a spadá do p?sobnosti ?lánku 43 ES. I za p?edpokladu, že by takové vnitrostátní opat?ení m?lo omezující ú?inky na volný pohyb kapitálu, je nutné takové ú?inky považovat za nevyhnutelný d?sledek p?ípadné p?ekážky svobody usazování a neod?vod?ují p?ezkum uvedeného opat?ení s ohledem na ?lánky 56 ES až 58 ES.

(viz body 12, 16, 18)

2. V p?ípad?, že neexistuje právoplatné od?vodn?ní, brání ?lánek 43 ES da?ové právní úprav? ?lenského státu v oblasti d?dické dan?, která vylučuje z osvobození od této dan? stanoveného pro rodinné podniky ty podniky, které zam?stnávají b?hem t?í let p?edcházejících úmrtí z?stavitele nejmén? p?t zam?stnanc? v jiném ?lenském stát?, zatímco takové osvobození p?iznává, pokud jsou tito zam?stnanci zam?stnání v ur?itém regionu prvního ?lenského státu.

Taková právní úprava je totiž v zásad? v rozporu s ?lánkem 43 ES, jelikož stanoví rozdílné zacházení s da?ovými poplatníky podle toho, kde se nachází místo, v n?mž spole?nost, jejímiž vlastníky jsou tito da?oví poplatníci, zam?stnává b?hem ur?itého období ur?itý po?et zam?stnanc?. Zavádí tak nep?ímou diskriminaci mezi da?ovými poplatníky podle místa zam?stnávání ur?itého po?tu zam?stnanc? v pr?b?hu ur?itého období, jelikož tuto podmínku m?že nesporn? snadn?ji splnit spole?nost již usazená v dot?eném ?lenském stát?.

Taková právní úprava nemůže být odvodněna důvody týkajícími se přežití malých a středních podniků a zachování pracovních míst v nich, jelikož ve vztahu k cíli zabránit tomu, aby daňové zatížení důdictví ohrozilo další existenci rodinných podniků, a tedy pracovních míst, které poskytují, se podniky, které mají sídlo v jiném členském státě, nacházejí v situaci srovnatelné se situací podniků usazených v tomto prvním členském státě.

Kromě toho dotčená právní úprava nemůže být odvodněna nutností zachovat účinnost daňových kontrol, jelikož daňové orgány mohou požadovat od dotčených daňových poplatníků, aby sami poskytli důkazy, které tyto orgány považují za nezbytné k úplnému zajištění toho, že uvedená zvýhodnění jsou přiznána pouze v případě, kdy dotyčná pracovní místa splňují kritéria definovaná vnitrostátním právem.

(viz body 19, 21–22, 27–29 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

25. října 2007(*)

„články 43 ES a 56 ES – Vnitrostátní daňová právní úprava – Důdictvá daň – Rodinná společnost – Osvobození – Podmínky – Zaměstnávání určitého množství zaměstnanců v určitém regionu členského státu“

Ve věci C-464/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (Belgie) ze dne 21. prosince 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 27. prosince 2005, v řízení

Maria Geurts,

Dennis Vogten

proti

Administratie van de BTW, registratie en domeinen,

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász (zpravodaj), J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. prosince 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za M. Geurts a D. Vogtena A. van Zantbeekem, A. Nijsem a A. Verbekem, advocaten,
- za belgickou vládu M. Wimmerem a L. Van den Broeck, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Deblauwem, C. Docclem a N. Labeeuwem, advocaten,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 15. února 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 43 ES týkajícího se svobody usazování a článku 56 ES týkajícího se volného pohybu kapitálu.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi M. Geurts a D. Vogtenem, jakožto zákonnými dědici J. Vogtena, a Administratie van de BTW, registratie en domeinen (správa DPH, registrace a státního majetku, dále jen „belgické daňové orgány“) ohledně toho, že uvedené orgány odmítly přiznat M. Geurt a D. Vongtenovi osvobození od dědické daně.

Právní rámec

Vnitrostátní právní úprava

3 Podle článku 3 belgické ústavy Belgie tvoří tři regiony: valonský, vlámský a bruselský.

4 Podle čl. 3 prvního pododstavce bodu 4 zvláštního zákona ze dne 16. ledna 1989 o financování obcí a regionů (*Moniteur belge* ze dne 17. ledna 1989, s. 850), ve znění zvláštního zákona ze dne 13. července 2001 o refinancování obcí a rozšíření daňových pravomocí regionů (*Moniteur belge* ze dne 3. srpna 2001, s. 26646), je daň z dědictví obyvatel Belgického království regionální daní. Podle čl. 4 odst. 2 tohoto zvláštního zákona ze dne 16. ledna 1989 jsou regiony oprávněny stanovit sazbu dědické daně a osvobození od ní.

5 Článek 1 bod 1 zákoníku o dědické dani stanoveného královskou vyhláškou č. 308 ze dne 31. března 1936 (*Moniteur belge* ze dne 7. dubna 1936, s. 2403), potvrzeného zákonem ze dne 4. května 1936 (*Moniteur belge* ze dne 7. května 1936, s. 3426, dále jen „zákoník o dědické dani“) stanoví, že dědická daň je odváděna z hodnoty všeho, co po odečtení dluhů náleží do dědictví po zřizovateli.

6 Článek 60a zmíněného zákoníku, ve znění, v němž se použije na dědictví, které vzniklo ve vlámském regionu, doplněný nařízením vlámského parlamentu obsahujícím řзнá opatření provádějící rozpočet na rok 1997 (decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997) ze dne 20. prosince 1996 (*Moniteur belge* ze dne 31. prosince 1996, s. 32555), ve znění nařízení vlámského parlamentu obsahujícího řзнá opatření provádějící rozpočet na rok 2000 (decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000) ze dne 22. prosince 1999 (*Moniteur belge* ze dne 30. prosince 1999, s. 50232), stanoví:

„§ 1 Na rozdíl od článků 48 a 48/2 je od dědické daně osvobozena tato řistá hodnota:

a) hodnota aktiv, které zřizovatel nebo jeho manželka či její manžel v rámci podnikání investovali do rodinného podniku, a

b) hodnota podílů na rodinné společnosti nebo pohledávek vůči takové společnosti za podmínky, že podnik nebo podíly na společnosti minimálně ve výši 50 % patřily nepřetržitě po dobu tří let předcházejících úmrtí zřizovateli nebo jeho manželce či jejímu manželovi a že byly uvedeny bez jakéhokoli vyzvání v přiznání k dědické dani.

[...]

§ 2. Rodinným podnikem se rozumí: průmyslový, obchodní, zemědělský nebo zemědělský podnik nebo svobodné povolání, provozovaný nebo prováděná osobou zřizovatelem nebo jeho manželkou či jejím manželem ve spolupráci s jinými osobami, nebo nikoliv.

§ 3. Rodinnou společností se rozumí: společnost se sídlem skutečného vedení společnosti v členském státu Evropské unie, která:

- buď sama splňuje podmínky § 1, 5 a 8;
- nebo drží podíly a případně pohledávky dceřiných společností, které tyto podmínky splňují.

[...]

§ 5. K osvobození od daně dochází pouze za podmínky, že podnik nebo společnost v době tří let předcházejících úmrtí zaměstnávala alespoň pět zaměstnanců, vyjádřeno poctem plných pracovních úvazků, ve vlámském regionu.

Odchylně od prvního pododstavce se osvobození použije ve výši 20 % čisté hodnoty definované v § 9, pokud podnik nebo společnost v době tří let předcházejících úmrtí zaměstnávala ve vlámském regionu 1 zaměstnance, vyjádřeno poctem plných pracovních úvazků, ve výši 40 % čisté hodnoty, pokud zaměstnávala 2 zaměstnance, ve výši 60 %, pokud zaměstnávala 3 zaměstnance, a ve výši 80 %, pokud zaměstnávala 4 zaměstnance. Toto osvobození je přiznáno a trvá pouze v případě, pokud podíly nebo pohledávky patří po dobu pěti let po úmrtí dědicům, kteří toto osvobození získali. [...]

Počet zaměstnaných zaměstnanců je určen na základě prohlášení vyžadovaného v rámci právních předpisů o sociálním zabezpečení. [...]

Osvobození je zachováno pouze tehdy, pokud počet zaměstnanců zaměstnaných ve vlámském regionu, vyjádřeno poctem plných pracovních úvazků, zůstal v průběhu prvních pěti let následujících po úmrtí každý rok stejný. [...]

[...]

§ 8. Podnik nebo společnost se může domáhat osvobození pouze tehdy, pokud v době tří let před úmrtím až pět let po úmrtí a v souladu s ustanoveními královské vyhlášky ze dne 8. října 1976 o ročních účetních závěrkách podniku, vyhotoví roční účetní závěrky, které jsou použity také k odvodnění přiznání k dani z příjmů.

Podniky nebo společnosti, které nemají své sídlo na území vlámského regionu, musejí vyhotovit roční účetní závěrky v souladu s právními předpisy v dané oblasti použitelnými v místě, kde mají sídlo.

[...]

§ 10. Pod sankcí neplatnosti podléhá použitelnost § 60a splnění následujících podmínek:

1° v daňovém přiznání je použití § 60a výslovně požadováno;

2° k daňovému přiznání je připojeno osvědčení vystavené vlámským regionem o tom, že podmínky stanovené v tomto § 60a ohledně zaměstnávání a kapitálu jsou splněny;

[...]

§ 11. Dědici, kteří si přejí využít ustanovení § 60a, doporučeným dopisem zašlou vlámské vládě žádost za účelem získání osvědčení uvedeného v § 10.

[...]"

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

7 Z předběžného rozhodnutí vyplývá, že M. Geurts je vdovou po J. Vogtenovi, nizozemském státním příslušníkovi, který se narodil dne 25. června 1959 v Nizozemsku a zemřel dne 6. ledna 2003, a D. Vogten je jeho syn. V okamžiku své smrti a během alespoň pěti předchozích let bydlel J. Vogten ve vlámském regionu. Není zpochybováno, že jeho daňový domicil se nacházel na území tohoto regionu, a z toho důvodu je na jeho dědictví použitelný § 60a zákoníku o dědické dani.

8 Společné jmění J. Vogtena a jeho manželky zahrnovalo mimo jiné 100 % podíl v Jos Vogten Beheer BV a de Vogten Staal BV, společnostech založených podle nizozemského práva, které mají sídlo v Maastrichtu (Nizozemsko). Není zpochybováno, že oba tyto podniky jsou rodinnými společnostmi ve smyslu § 60a § 3 zákoníku o dědické dani. Aktiva společného jmění zahrnovala také pohledávku ve smyslu § 60a § 1 písm. b) téhož zákoníku ve výši 1 110 568 eur vůči společnosti Jos Vogten Beheer.

9 Je rovněž nesporné, že v průběhu více než tří let před úmrtím J. Vogtena obě tyto dotčené společnosti nepřetržitě zaměstnávaly více než pět zaměstnanců v Nizozemsku. Konkrétněji, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že Vogten Staal BV zaměstnávala devět zaměstnanců a Jos Vogten Beheer BV osmnáct.

10 Belgické daňové orgány odmítly přiznat dědicům J. Vogtena osvobození stanovené v § 60a zákoníku o dědické dani z toho důvodu, že jedna z podmínek stanovených v tomto ustanovení nebyla splněna, a sice ta, že zaměstnanci společností Vogten Staal a Jos Vogten Beheer nebyli zaměstnáni ve vlámském regionu. Výše dědické daně, jež má být v projednávaném případě odvedena, činí 839 485,60 eur.

11 Vzhledem k tomu, že Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, kterému byla předložena žaloba dědiců po J. Vogtenovi proti tomuto rozhodnutí o odmítnutí, má pochybnosti o slučitelnosti podmínky stanovené v § 60a § 5 prvním pododstavci zákoníku o dědické dani s ustanoveními Smlouvy o ES v oblasti práva na usazování a volného pohybu kapitálu a že má za to, že odpověď na vznesenou otázku nevyplyvá z judikatury Soudního dvora, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být právo Společenství, zejména články 43 ES a 56 ES, vykládáno tak, že je s tímto články neslučitelné omezení vyplývající z ustanovení právních předpisů vlámského státu v oblasti dědictví, v projednávaném případě § 60a [...] zákoníku o dědické dani, ustanovení, které

osvobozuje právního nástupce zřstavitele, to znamená dŕdice, od dŕdické danŕ z podílŕ v rodinné spoleŕnosti nebo z pohledávky vŕŕi takové spoleŕnosti, pokud uvedená spoleŕnost ve tŕech letech, které pŕedcházely úmrtí, zamŕstnávala alespoŕ pŕt zamŕstnancŕ, ale omezuje toto osvobození na pŕípad, že [tito] zamŕstnanci jsou zamŕstnání v urŕitém regionu tohoto ŕlenského státu (v projednávaném pŕípadŕ ve vlámském regionu)?“

K pŕedbŕžné otázce

12 Podstatou otázky pŕedkládajícího soudu, je zda ŕlánky 43 ES a 56 ES brání daŕové právní úpravŕ ŕlenského státu v oblasti dŕdické danŕ, která vylučuje z osvobození od této danŕ stanoveného pro rodinné podniky ty podniky, které zamŕstnávají bŕhem tŕí let pŕedcházejících úmrtí zřstavitele nejménŕ pŕt zamŕstnancŕ v jiném ŕlenském státŕ, zatímco takové osvobození pŕiznává, pokud se takové pracovní místo nachází v urŕitém regionu prvního ŕlenského státu.

13 Úvodem je tŕeba uvést, že osvobození dotŕené v pŕvodním ŕízení se vztahuje na rodinné spoleŕnosti, a sice spoleŕnosti, které byly bŕhem tŕí let pŕed úmrtím vlastnŕny zřstavitelem, pŕípadnŕ spoleŕnŕ s blízkými ŕleny jeho rodiny, ve výši nejménŕ 50 % základního kapitálu, který pŕiznával tŕmto osobám urŕitý vliv na rozhodnutí dotŕené spoleŕnosti a umožŕoval jim urŕovat její ŕinnosti.

14 Za úŕelem posouzení právní úpravy sporné v pŕvodním ŕízení z hlediska základních svobod, je namístŕ uvést, že situace pŕíslušníka Spoleŕenství, který po pŕevedení svého bydlištŕ bydlí v jednom ŕlenském státŕ a vlastní vŕtšinové podíly ve spoleŕnostech usazených v jiném ŕlenském státŕ, spadá od tohoto pŕevedení do pŕsobnosti ŕlánu 43 ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. záŕí 2006, N, Cŕ470/04, Sb. rozh. s. Iŕ7409, bod 28).

15 Podle ustálené judikatury, i když ŕlánek 43 ES má podle svého znŕní za cíl zejména zajistit tuzemské zacházení v hostitelském ŕlenském státŕ, brání také tomu, aby ŕlenský stát pŕvodu bránil tomu, aby se jeho státní pŕíslušník, jakož i státní pŕíslušníci jiných ŕlenských státŕ, kteŕí bydlí na jeho území, usadili v jiném ŕlenském státŕ (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars, Cŕ251/98, Recueil, s. Iŕ2787, body 28 a 29, jakož i uvedená judikatura).

16 Právní úprava sporná v pŕvodním ŕízení se dotýká pŕedevším svobody usazování a podle judikatury Soudního dvora spadá výhradnŕ do pŕsobnosti ustanovení Smlouvy týkajících se této svobody. I za pŕedpokladu, že by takové vnitrostátní opatŕení mŕlo omezující úŕinky na volný pohyb kapitálu, jak tvrdí žalobci v pŕvodním ŕízení, je nutné takové úŕinky považovat za nevyhnutelný dŕsledek pŕípadné pŕekážky svobody usazování a neodŕvodŕují pŕezkum uvedeného opatŕení s ohledem na ŕlánky 56 ES až 58 ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. bŕezna 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Cŕ524/04, Sb. rozh. s. Iŕ2107, body 33 a 34, jakož i usnesení ze dne 10. kvŕtna 2007, A a B, Cŕ102/05, Sb. rozh. s. Iŕ3871, body 26 a 27).

17 Jak již Soudní dvŕr rozhodl, úŕinky daŕových právních pŕedpisŕ v oblasti dŕdictví patŕí k dŕvodŕm, které státní pŕíslušník urŕitého ŕlenského státu mŕže právoplatnŕ zohlednit pŕi svém rozhodování, zda využije volného pohybu zakotveného ve Smlouvŕ, nebo nikoliv (rozsudek ze dne 11. prosince 2003, Barbier, Cŕ364/01, Recueil, s. Iŕ15013, bod 75).

18 Tím, že právní úprava sporná v původním řízení ukládá jako podmínku osvobození od daňové daně stanoveného pro rodinné podniky zaměstnání určitého počtu zaměstnanců v určitém regionu dotčeného členského státu během tří let předcházejících úmrtí zřizovatele, zachází s vlastníkem takového podniku, a po jeho smrti s jeho dcerou, rozdílným způsobem podle toho, zda tento podnik zaměstnává zaměstnance v tomto členském státě, nebo v jiném členském státě.

19 Podle judikatury Soudního dvora právní úprava členského státu, která stanoví rozdílné zacházení s daňovými poplatníky podle toho, kde se nachází sídlo společnosti, jejímiž společníky jsou tito daňoví poplatníci, je v zásadě v rozporu s článkem 43 ES (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Baars, body 30 a 31). To platí také pro právní úpravu členského státu, která stanoví rozdílné zacházení s daňovými poplatníky podle toho, kde se nachází místo, v němž společnost, jejímiž vlastníky jsou tito daňoví poplatníci, zaměstnává během určitého období určitý počet zaměstnanců.

20 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že v oblasti svobody usazování pravidla rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo sídla, pokud jde o společnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace, které prostřednictvím použití jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudek ze dne 19. září 2000, Nemecko v. Komise, C-156/98, Recueil, s. I-6857, bod 83 a uvedená judikatura).

21 Právní úprava dotčená v původním řízení přitom ukládá jako podmínku přiznání jí stanoveného zvýhodnění to, že společnost zaměstnávala v průběhu určitého období určitý počet zaměstnanců na území regionu dotčeného členského státu, což je podmínka, kterou může nesporně snadno splnit společnost již usazená ve zmíněném členském státě.

22 V důsledku toho tato právní úprava zavádí pro účely přiznání daňového zvýhodnění nepřímou diskriminaci mezi daňovými poplatníky podle místa zaměstnávání určitého počtu zaměstnanců v průběhu určitého období, diskriminaci, která může bránit tomu, aby tito daňoví poplatníci využili svobody usazování.

23 V rozporu s tvrzením belgické vlády není možné vyloučit existenci takového diskriminačního zacházení pouze na základě toho, že dotčená právní úprava neodkazuje na usazení podniku na území příslušného členského státu, ale pouze na zaměstnávání určitého počtu zaměstnanců v tomto státě, přičemž umožňuje podnikům, které mají sídlo v jiném členském státě, aby využily dotčeného daňového zvýhodnění, pokud zaměstnávají požadovaný počet zaměstnanců v tomto prvním členském státě.

24 Takové zacházení lze připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl služitelný se Smlouvou nebo je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo zpusobitelné zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 47, jakož i ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 37).

25 Za účelem odůvodnění právní úpravy dotčené v původním řízení belgická vláda předkládá důvody týkající se přežití malých a středních podniků a zachování pracovních míst v nich v případě, že jsou důležitý v tomto členském státě, jakož i požadavky spojených s účinností daňových kontrol.

26 Není vyloučeno, že takové důvody, zvláště důvody týkající se přežití malých a středních

podnik? a zachování pracovních míst v nich, mohou za určitých okolností a podmínek představit přijatelné odvodní vnitrostátní právní úpravy, která stanoví daňové zvýhodnění ve prospěch fyzických nebo právnických osob.

27 Pokud jde o důvody předložené belgickou vládou, je třeba uvést, že této vládě se nepodařilo prokázat nutnost vyhradit dotčené osvobození takzvaným „rodinným“ podnikem, které zachovávají určitý počet pracovních míst na území dotčeného členského státu. V projednávaném případě se totiž ve vztahu k cíli zabránit tomu, aby daňové zatížení důdictví ohrozilo další existenci rodinných podniků, a tedy pracovních míst, které poskytují, podniky, které mají sídlo v jiném členském státě, nacházejí v situaci srovnatelné se situací podniků usazených v tomto prvním členském státě.

28 Kromě toho, pokud jde o argument této vlády vycházející z nutnosti zachovat účinnost daňových kontrol z důvodu, že směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti příjmových daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) se nevztahuje na důdkovou daň, stačí uvést, že tato obtíž nemůže odvodnit kategorické odmítnutí přiznat dotčená daňová zvýhodnění, jelikož daňové orgány mohou požadovat od daňových poplatníků, aby sami poskytli důkazy, které tyto orgány považují za nezbytné k úplnému zajištění toho, že uvedená zvýhodnění jsou přiznána pouze v případě, kdy dotyčná pracovní místa splňují kritéria definovaná vnitrostátním právem (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. října 2007, Elisa, C-451/05, Sb. rozh. s. I-0000, bod 98).

29 Na položenou otázku je tedy namísto odpovědět tak, že v případě, že neexistuje právoplatné odvodnění, brání článek 43 ES daňové právní úpravě členského státu v oblasti důdkové daně, která vylučuje z osvobození od této daně stanoveného pro rodinné podniky ty podniky, které zaměstnávají ve letech předcházejících úmrtí zřizovatele nejméně pět zaměstnanců v jiném členském státě, zatímco takové osvobození přiznává, pokud jsou zaměstnanci zaměstnáni v určitém regionu prvního členského státu.

K nákladům řízení

30 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

V případě, že neexistuje právoplatné odvodnění, brání článek 43 ES daňové právní úpravě členského státu v oblasti důdkové daně, která vylučuje z osvobození od této daně stanoveného pro rodinné podniky ty podniky, které zaměstnávají ve letech předcházejících úmrtí zřizovatele nejméně pět zaměstnanců v jiném členském státě, zatímco takové osvobození přiznává, pokud jsou zaměstnanci zaměstnáni v určitém regionu prvního členského státu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.