

Zadeva C-25/10

Missionswerk Werner Heukelbach eV

proti

državi Belgiji

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal de première instance de Liège)

„Neposredno obdavčenje – Prosti pretok kapitala – Davek na dediščine – Volilo v korist nepridobitnih organizacij – Zavrnitev uporabe znižane stopnje, če imajo te organizacije poslovni sedež v drugi državi članici od tiste, v kateri je zapustnik dejansko prebival ali delal – Omejitev ? Utemeljitev“

Povzetek sodbe

Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davek na dediščine

(člen 63 PDEU)

Člen 63 PDEU nasprotuje zakonodaji države članice, s katero so do znižane stopnje davkov na dediščino lahko upravičene zgolj nepridobitne organizacije s poslovnim sedežem v tej državi članici ali v državi članici, v kateri je zapustnik ob svoji smrti dejansko prebival ali delal oziroma v kateri je prej dejansko prebival ali delal.

Čeprav je namreč legitimno, da država članica za priznanje nekaterih davčnih ugodnosti zahteva, da obstaja med organizacijami, ki jim pripisuje prizadevanje za nekatere od njenih ciljev v splošnem interesu, in njihovimi dejavnostmi dovolj tesna povezava, pa ta država ne more omejiti koristi teh ugodnosti le na organizacije, ki imajo sedež na njenem ozemlju in katerih dejavnosti jo lahko razbremenijo nekaterih obveznosti. Natančneje, možnost države članice, da se razbremeni nekaterih od svojih odgovornosti, tej ne omogoča, da uvede različno obravnavanje nacionalnih organizacij, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu, in tistih s sedežem v drugi državi članici, ker volila v korist zadnjenavedenih – in to tudi če njihove dejavnosti spadajo med cilje zakonodaje prve države članice – ne morejo povzročiti proračunske izravnave. Nujnost preprečitve zmanjšanja davčnih prihodkov namreč ni eden od razlogov, naštetih v členu 65 PDEU, in ni eden od nujnih razlogov v splošnem interesu, s katerimi se lahko upraviči omejitev svobode, ki jo določa PDEU.

(Glej točke 30, 31 in 37 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 10. februarja 2011(*)

„Neposredno obdavčenje – Prosti pretok kapitala – Davek na dediščine – Volilo v korist nepridobitnih organizacij – Zavrnitev uporabe znižane stopnje, če imajo te organizacije poslovni sedež v drugi državi članici od tiste, v kateri je zapustnik dejansko prebival ali delal – Omejitev? Utemeljitev“

V zadevi C-25/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de première instance de Liège (Belgija) z odločbo z dne 7. januarja 2010, ki je prispela na Sodišče 15. januarja 2010, v postopku

Missionswerk Werner Heukelbach eV

proti

državi Belgiji,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Arabadjiev, U. Lõhmus (poročevalec), A. Ó Caoimh, sodniki, in P. Lindh, sodnica,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. oktobra 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Missionswerk Werner Heukelbach eV J. Roseleth, odvetnik,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, zastopnika, skupaj z E. Jacobowitzem, odvetnikom,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18 PDEU, 45 PDEU, 49 PDEU in 54 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med združenjem Missionswerk Werner Heukelbach eV (v nadaljevanju: Missionswerk) in državo Belgijo glede njene zavrnitve uporabe znižane stopnje davkov, ki jih je treba plačati na dediščino v korist tega združenja.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Člen 1 Direktive Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) [člen je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo] (UL L 178, str. 5) določa:

„1. Države članice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav članic, brez poseganja v nadaljnje določbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.

2. Za prenose v zvezi s pretokom kapitala se uporabljajo enaki pogoji menjalnih tečajev, kot veljajo za plačila v zvezi s tekočimi transakcijami.“

4 Med pretoki kapitala, naštetimi v Prilogi I k Direktivi 88/361, so v delu XI navedeni „osebni pretoki kapitala“, ki zajemajo dediščine in zapuščine.

Nacionalna ureditev

5 Člen 59, točka 2, zakonika o davkih na dediščino (code des droits de succession), uvedenega s kraljevo uredbo št. 308 z dne 31. marca 1936 (*Moniteur belge* z dne 7. aprila 1936, str. 2403) in potrjenega z zakonom z dne 4. maja 1936 (*Moniteur belge* z dne 7. maja 1936, str. 3426, v nadaljevanju: zakonik), določa, da se davki na dediščino in prenos lastnine ob smrti znižajo „za 7 % za volila nepridobitnim združenjem, vzajemnim zavarovalnicam ali nacionalnim zvezam vzajemnih zavarovalnic, poklicnim združenjem in nepridobitnim mednarodnim združenjem, zasebnim ustanovam in družbenokoristnim ustanovam“.

6 Člen 60(1) zakonika, kakor je bil spremenjen s programsko uredbo valonske vlade z dne 18. decembra 2003 o različnih ukrepih na področju regionalnega obdavčevanja, financ in dolgov, ureditve energetske trgov, okolja, kmetijstva, lokalnih in podrejenih oblasti, premoženja in stanovanjskih zadev ter javnih uslužbencev (*Moniteur belge* z dne 6. februarja 2004, str. 7196), določa, da se znižana stopnja iz člena 59, točka 2, tega zakonika uporablja samo za organizacije in institucije, ki izpolnjujejo te pogoje:

„a. organizacija ali institucija mora imeti poslovni sedež:

— ali v Belgiji

— ali v državi članici Evropske skupnosti, v kateri je zapustnik ob svoji smrti dejansko prebival ali delal oziroma v kateri je prej dejansko prebival ali delal;

b. organizacija ali institucija mora na sedežu primarno in nepridobitno slediti okoljskim, kulturnim, filozofskim, verskim, znanstvenim, umetniškim, pedagoškim, kulturnim, športnim, političnim, sindikalnim, strokovnim, humanitarnim, domoljubnim ali državljanskim in izobraževalnim ciljem ter ciljem skrbi za ljudi in živali, socialne pomoči ali usposabljanja oseb, ko se uvede dedovanje;

c. organizacija ali institucija mora imeti registrirani sedež, glavno upravo ali glavno poslovno enoto na ozemlju Evropske unije.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Missionswerk je versko združenje z registriranim sedežem v Nemčiji. To združenje je bilo z

lastnoročno oporoko z dne 5. novembra 2003 določeno za univerzalnega volilnojemnika belgijske državljanke J. Renardie. Zapustnica, ki je celo življenje prebivala v Belgiji, je 12. junija 2004 umrla v Malmedyju (Belgija).

8 Združenje Missionswerk je 14. junija 2005 v imenu pokojnice pri administration de l'enregistrement et des domaines de Malmedy (uprava za register in državno premoženje v Malmedyju, v nadaljevanju: uprava) predložilo popis zapuščine in nato po 80-odstotni mejni stopnji plačalo 60.038,51 EUR davkov na dediščino, ki jih je ta uprava zahtevala.

9 Združenje Missionswerk je z dopisom z dne 1. decembra 2005 od uprave zahtevalo, naj se mu prizna znižana stopnja davkov na dediščino iz člena 59, točka 2, zakonika. Ta zahteva je bila zavrnjena, ker naj to združenje ne bi izpolnjevalo pogojev, določenih v členu 60(1) tega zakonika.

10 Združenje Missionswerk je 7. avgusta 2006 od uprave zahtevalo povračilo razlike med zneskom davkov na podlagi uporabe mejne stopnje in zneskom davkov na podlagi uporabe znižane stopnje. Uprava je njegovo zahtevo zavrnila, ker naj ne bi bilo v zadostni meri dokazano, da je J. Renardie bodisi prebivala bodisi delala v Nemčiji.

11 Združenje Missionswerk je s tožbo, vloženo pri predložitvenem sodišču, predlagalo vračilo davkov na dediščino, katerih znesek presega znesek, izračunan na podlagi znižane stopnje, katere uporabo zahteva. To združenje trdi, da člena 59, točka 2, in 60(1) zakonika ustvarjata diskriminacijo v škodo rezidentov valonske regije, ki svoje premoženje zapustijo dobrodelnim združenjem ali organizacijam s sedežem v državah članicah Unije, v katerih niso nikoli prebivali niti delali.

12 V teh okoliščinah je Tribunal de première instance de Liège prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člene 18 [PDEU], 45 [PDEU], 49 [PDEU] in 54 [PDEU] razlagati tako, da zakonodajalcu države članice prepovedujejo, da sprejme ali ohrani pravilo, katerega namen je pridržati pravico do obdavčitve po znižani 7-odstotni stopnji nepridobitnim združenjem, vzajemnim zavarovalnicam ali nacionalnim zvezam vzajemnih zavarovalnic, poklicnim združenjem in nepridobitnim mednarodnim združenjem, zasebnim ustanovam in družbenokoristnim ustanovam, ki imajo sedež v državi članici, v kateri je zapustnik – valonski rezident – dejansko prebival ali delal ob svoji smrti ali v kateri je prej dejansko prebival ali delal?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Opredelitev upoštevnih določb prava Unije

13 Predložitveno sodišče je vprašanje za predhodno odločanje predložilo v zvezi s členi 18 PDEU, 45 PDEU, 49 PDEU in 54 PDEU. Toda Evropska komisija meni, da spada položaj v postopku v glavni stvari v prosti pretok kapitala.

14 Glede tega je treba najprej ugotoviti, da ker gre za vprašanje o skladnosti nacionalnih določb o obdavčitvi dediščine s pravom Unije, nista upoštevna niti prosto gibanje delavcev (člen 45 PDEU) niti pravica do ustanavljanja (člena 49 PDEU in 54 PDEU).

15 Dalje je treba glede prostega pretoka kapitala opozoriti, da ker v PDEU ni opredeljen pojem „pretok kapitala“, je Sodišče priznalo informativno vrednost nomenklature, priloženi k Direktivi 88/361, čeprav je bila ta sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (členi od 67 do 73 Pogodbe EGS so bili nadomeščeni s členi od 73b do 73g Pogodbe ES, ki so postali členi od 56 ES do 60 ES), pri čemer v skladu z uvodom k nomenklaturi te direktive seznam, ki ga vsebuje, ni

izpraven (glej sodbe z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 39; z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 22; z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 38; z dne 11. septembra 2008 v zadevi Arens-Sikken, C-43/07, ZOdl., str. I-6887, točka 29, in z dne 22. aprila 2010 v zadevi Mattner, C-510/08, še neobjavljena v ZOdl., točka 19).

16 Glede tega je Sodišče, s tem da je med drugim opozorilo, da dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, spada v del XI Priloge I k Direktivi 88/361, naslovljen „Osební pretokí kapitala“, razsodilo, da je dedovanje pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU, razen kadar so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo članico (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Eckelkamp in drugi, točka 39 in navedena sodna praksa). Vendar položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je oseba, ki prebiva v Belgiji, namenila volilo nepridobitni organizaciji z registriranim sedežem v Nemčiji, nikakor ni popolnoma notranji položaj.

17 To pomeni, da se v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, uporabijo določbe PDEU o prostem pretoku kapitala.

18 Nazadnje, glede upoštevnosti sklicevanja – v vprašanju za predhodno odločanje – na člen 18 PDEU, ki določa splošno načelo prepovedi vsakršne diskriminacije glede na državljanstvo, je treba opozoriti, da se ta določba samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Unije in za katere PDEU ne določa posebnih pravil o prepovedi diskriminacije (sodbi z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI, C-311/08, še neobjavljena v ZOdl., točka 31 in navedena sodna praksa, in z dne 26. oktobra 2010 v zadevi Schmelz, C-97/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 44).

19 Ker se uporabijo določbe v zvezi s prostim pretokom kapitala, s katerimi so predvidena posebna pravila o prepovedi diskriminacije, torej člen 18 PDEU ni mogoče uporabiti.

20 Ugotoviti je torej treba, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, s katero so do znižane stopnje davkov na dediščino lahko upravičene zgolj nepridobitne organizacije s poslovnim sedežem v tej državi članici ali v državi članici, v kateri je zapustnik ob svoji smrti dejansko prebival ali delal oziroma v kateri je prej dejansko prebival ali delal.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

21 Člen 63(1) PDEU na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami.

22 V skladu z ustaljeno sodno prakso ukrepi, ki so prepovedani po členu 63(1) PDEU, ker gre za omejitve pretoka kapitala, pri dedovanju obsegajo ukrepe, katerih posledica je zmanjšanje vrednosti dediščine rezidenta države, ki ni država članica, v kateri je zadevno premoženje in v kateri je dedovanje omenjenega premoženja obdavčeno (zgoraj navedena sodba van Hilten-van der Heijden, točka 44 in navedena sodna praksa).

23 V obravnavanem primeru so z nacionalno zakonodajo v postopku v glavni stvari do znižane stopnje davkov na dediščino lahko upravičene zgolj nepridobitne organizacije s poslovnim sedežem v Belgiji ali v državi članici, v kateri je zapustnik ob svoji smrti dejansko prebival ali delal oziroma v kateri je prej dejansko prebival ali delal.

24 Tako je na podlagi te zakonodaje dediščina obdavčena po višji stopnji, če je do nje upravičeno nepridobitno združenje s poslovnim sedežem v državi članici, v kateri zapustnik ni

dejansko prebival ali delal, zato je z njo omejen pretok kapitala s tem, da je zmanjšana vrednost omenjene dediščine (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Eckelkamp in drugi, točka 45).

25 Kot je poudarila Komisija, utegnejo biti čezmejni pretoki kapitala zaradi uporabe višje davčne stopnje za nekatere čezmejne pretoke kapitala v primerjavi s tisto, ki se uporablja za pretoke znotraj Belgije, manj privlačni, saj so belgijski rezidenti odvrnjeni od tega, da bi za volilnojemnike določili osebe s prebivališčem ali sedežem v državah članicah, v katerih niso dejansko prebivali ali delali (glej v tem smislu sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 38).

26 Taka nacionalna zakonodaja torej povzroča omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU.

Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

27 Belgijska vlada meni, da je različno obravnavanje, ki je posledica zadevne valonske zakonodaje iz postopka v glavni stvari, upravičeno, ker nepridobitne organizacije, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, glede na cilj belgijske zakonodaje niso v objektivno primerljivem položaju z organizacijami s poslovnim sedežem v Belgiji. Države članice naj bi imele pravico, prvič, zahtevati, da za namene priznanja nekaterih davčnih ugodnosti obstaja dovolj tesna povezava med nepridobitnimi organizacijami in dejavnostmi, ki jih opravljajo, in drugič, odločiti, katere splošne interese želijo spodbujati s priznavanjem davčnih ugodnosti tem organizacijam. V obravnavanem primeru naj bi imela belgijska skupnost od navedene zakonodaje korist.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s členom 65(1)(a) in (3) PDEU določbe člena 63 PDEU ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital, te določbe pa ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz tega člena 63.

29 Iz sodne prakse izhaja, da se mora različno obravnavanje – da bi se nacionalna davčna ureditev lahko obravnavala kot združljiva z določbami PDEU o prostem pretoku kapitala – nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali pa mora biti utemeljeno z nujnim razlogom splošnega interesa (glej sodbe z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 29; z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert, C-512/03, ZOdl., str. I-7685, točka 42, in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 68).

30 Sodišče je že razsodilo, da čeprav je legitimno, da država članica za priznanje nekaterih davčnih ugodnosti zahteva, da obstaja med organizacijami, ki jim pripisuje prizadevanje za nekatere od njenih ciljev v splošnem interesu, in njihovimi dejavnostmi dovolj tesna povezava (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 37), pa ta država ne more omejiti koristi teh ugodnosti le na organizacije, ki imajo sedež na njenem ozemlju in katerih dejavnosti jo lahko razbremenijo nekaterih obveznosti (zgoraj navedena sodba Persche, točka 44).

31 Natančneje, možnost države članice, da se razbremeni nekaterih od svojih odgovornosti, tej ne omogoča, da uvede različno obravnavanje nacionalnih organizacij, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu, in tistih s sedežem v drugi državi članici, ker volila v korist zadnjenavedenih – in to tudi če njihove dejavnosti spadajo med cilje zakonodaje prve države članice – ne morejo povzročiti proračunske izravnave. Na podlagi ustaljene sodne prakse namreč nujnost preprečitve zmanjšanja davčnih prihodkov ni eden od razlogov, naštetih v členu 65 PDEU,

in ni eden od nujnih razlogov v splošnem interesu, s katerimi se lahko upraviči omejitev svobode, ki jo določa PDEU (zgoraj navedena sodba Persche, točka 46).

32 Sodišče je tudi razsodilo, da je organizacija, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu, izpolnjuje pogoje, ki jih za to določa zakonodaja druge države članice, in ima za cilj spodbujati enake skupne interese, tako da bi ji lahko bilo priznано delovanje v splošnem interesu v tej drugi državi članici – kar presodijo nacionalni organi te države članice, skupaj s sodstvom – organi te druge države članice tej organizaciji ne smejo odreči pravice do enakega obravnavanja zgolj zato, ker nima sedeža na ozemlju navedene države članice (zgoraj navedena sodba Persche, točka 49).

33 Organizacija, ki ima sedež v državi članici in izpolnjuje pogoje, ki jih druga država članica določa za priznanje davčnih ugodnosti, je namreč glede davčnih ugodnosti, ki jih dodeljuje zadnjenavedena država članica in so namenjene spodbujanju zadevnih dejavnosti, ki so v splošnem interesu, v položaju, ki je primerljiv s položajem organizacij, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu, in imajo sedež v zadnjenavedeni državi članici (zgoraj navedena sodba Persche, točka 50).

34 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da se v zadevni valonski zakonodaji v postopku v glavni stvari kot merilo za ugotovitev, ali je primerno uporabiti znižano stopnjo davka na dediščino, uporablja kraj delovanja nepridobitne organizacije, ki mora imeti sedež bodisi v Belgiji bodisi v državi članici, v kateri je zapustnik prebival ali delal. V teh okoliščinah je iz sodne prakse, navedene v točkah od 31 do 33 te sodbe, razvidno, da je zadevna organizacija, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu, izpolnjuje pogoje – razen pogoja o poslovnem sedežu – ki jih določa valonska zakonodaja za upravičenost do davčnih ugodnosti v zvezi z davki na dediščino, kar preverja predložitveno sodišče, organi te države članice tej organizaciji ne smejo odreči pravice do enakega obravnavanja iz razloga, da nima poslovnega sedeža na ozemlju navedene države članice ali države članice, v kateri je zapustnik delal ali prebival.

35 Vsekakor je treba ugotoviti, da zadevna belgijska zakonodaja v postopku v glavni stvari ne omogoča uresnitve zelenega cilja, in sicer ugodnejše davčne obravnave zgolj tistih organizacij, katerih dejavnosti koristijo navedeni belgijski skupnosti.

36 Z navedeno zakonodajo v postopku v glavni stvari se namreč s tem, da se kot merilo za ugotavljanje obstoja tesne povezave z belgijsko skupnostjo uporablja kraj poslovnega sedeža zadevne organizacije, ne samo razlikno obravnavajo organizacije s sedežem na belgijskem ozemlju in tiste, ki tega merila ne izpolnjujejo, čeprav so tesno povezane s to skupnostjo, temveč se tudi podobno obravnavajo organizacije s poslovnim sedežem v Belgiji, ne glede na to, ali so tesno povezane z navedeno skupnostjo.

37 Iz vsega navedenega je razvidno, da je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da člen 63 PDEU nasprotuje zakonodaji države članice, s katero so do znižane stopnje davkov na dediščino lahko upravičene zgolj nepridobitne organizacije s poslovnim sedežem v tej državi članici ali v državi članici, v kateri je zapustnik ob svoji smrti dejansko prebival ali delal oziroma v kateri je prej dejansko prebival ali delal.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 63 PDEU nasprotuje zakonodaji države članice, s katero so do znižane stopnje davkov na dediščino lahko upravičene zgolj nepridobitne organizacije s poslovnim sedežem v tej državi članici ali v državi članici, v kateri je zapustnik ob svoji smrti dejansko prebival ali delal oziroma v kateri je prej dejansko prebival ali delal.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.