

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. rugsėjo 15 d.*

Byloje C-132/10

dėl *Rechtbank van eerste aanleg te Leuven* (Belgija) 2010 m. vasario 12 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. kovo 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Olivier Halley,

Julie Halley,

Marie Halley

prieš

Belgische Staat

* Proceso kalba: olandų.

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Arabadjiev, A. Rosas, U. Lohmus (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas N. Jääskinen,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. sausio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— O. Halley, J. Halley ir M. Halley, atstovaujamų advokatų A. Biesmans ir R. Deblauwe,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, P. van Nuffel ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su SESV 26, 49, 63 ir 65 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant O. Halley, J. Halley ir M. Halley bei *Belgische Staat* ginčą dėl paveldimo turto mokesčio, taikomo įmonės, kurios faktinio valdymo centras yra ne Belgijoje, vardinėms akcijoms.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

- 3 Pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) 1 straipsnio 1 dalį (straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi):

„Nepažeisdamos toliau pateikiamų nuostatų, valstybės narės panaikina kapitalo judėjimų tarp asmenų, gyvenančių valstybėse narėse, apribojimus. Šios direktyvos taikymui palengvinti kapitalo judėjimai skirstomi pagal I priede pateiktą nomenklatūrą.“

- 4 Be kitų Direktyvos 88/361 1 straipsnyje numatytų kapitalo judėjimų, šios direktyvos I priedo XI skyriuje „Asmeninio kapitalo judėjimams“ minimas paveldėjimas ir palikimas.

Nacionalinės teisės aktai

- 5 1936 m. kovo 31 d. Karaliaus dekretu Nr. 308 (*Belgisch Staatsblad*, 1936 m. balandžio 7 d., p. 2403) priimto ir 1936 m. gegužės 4 d. įstatymu (*Belgisch Staatsblad*, 1936 m. gegužės 7 d., p. 3426) patvirtinto Paveldimo turto mokesčio kodekso (toliau – kodeksas) 1 straipsnio 1 punkte nurodyta, kad paveldimo turto mokestis mokamas nuo viso įpėdinių paveldėto palikėjo turto vertės, atskaičius skolas.
- 6 Kodekso 111 straipsnyje nurodyta:

„Siekdama įrodyti, kad (Belgijos) Karalystėje esantis visas paveldimas turtas ar jo dalis, kurio pardavimo vertė buvo nurodyta deklaracijoje, yra įvertintas per mažai, už mokesčių rinkimą atsakinga institucija gali, nepažeisdama kitų 105 straipsnyje numatytų įrodinėjimo priemonių, reikalauti atlikti tokio turto ekspertizę; tačiau, kalbant apie materialų kilnojamąjį turtą, ši teisė reikalauti ekspertizės taikoma tik laivams ir valtims.“

- 7 Minėto kodekso 137 straipsnio pirmos pastraipos 2 punkte numatyta, kad „senaties terminas reikalavimui atlikti ekspertizę turtui, kuriam taikoma tokio pobūdžio kontrolė, ir reikalavimams dėl mokesčių, palūkanų ir baudų išieškojimo tuo atveju, jei tam tikras turtas yra įvertintas per mažai, baigiasi po dvejų metų, o reikalavimams dėl mokesčių, palūkanų ir baudų išieškojimo tuo atveju, jei turtas, kuriam netaikoma ekspertizė, yra įvertintas per mažai, – po dešimties metų; abiem atvejais senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo deklaracijos pateikimo dienos.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 8 Pareiškėjų pagrindinėje byloje tėvai A. De Pinsun ir P.-L. Halley mirė tuo pačiu metu 2003 m. gruodžio 6 dieną. Jie gyveno Terviuirene (Belgija), o paveldėjimo deklaracija turėjo būti pateikta Levene.
- 9 2004 m. rugpjūčio 16 d. ir 2005 m. pareiškėjai pagrindinėje byloje sumokėjo atitinkamai 16 mln. EUR ir 4 mln. EUR dydžio avansinį paveldimo turto mokestį.
- 10 2005 m. lapkričio 7 d. pareiškėjai pagrindinėje byloje pateikė Leveno mokesčių inspekcijai vieną paveldėjimo deklaraciją dėl jų tėvo turto, o kitą – dėl motinos turto.
- 11 Kiekvienu atveju paveldėtą turtą sudarė pusė bendrosios nuosavybės teise palikėjams priklausiusių 2 172 600 bendrovės *Carrefour SA*, kurios faktinio valdymo centras pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu buvo Levalua-Peré (Prancūzija), vardinių akcijų ir pusė 2 085 šios bendrovės pareikštinių akcijų. Pareiškėjai pagrindinėje byloje įvertino vardines akcijas 28,31 EUR už akciją, o tai atitiko jų vertę biržoje tėvų mirties dieną, sumažinus 35 %.
- 12 2008 m. vasario 20 d. raštu *derde Ontvangkantoor van de Registratie Leuven* (Leveno trečioji mokesčių ir registrų inspekcija) pranešė pareiškėjams pagrindinėje byloje, kad pagal 2008 m. sausio 29 d. centrinio administratoriaus Briuselyje sprendimą akcijos turi būti įvertintos 43,55 EUR už vieną akciją.

- 13 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui paduotame pareiškime pareiškėjai pagrindinėje byloje pirmiausia teigia, kad Belgijos mokesčio inspekcijos reikalavimui dėl per mažo minėtų vardinių akcijų įvertinimo pareikšti yra suėjęs senaties terminas. Papildomai jie ginčija mokesčių inspekcijos nustatytą akcijų vertę.
- 14 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad taikant kartu kodekso 111 straipsnį ir 137 straipsnio pirmos pastraipos 2 punktą 111 straipsnyje numatyta vardinių akcijų ekspertizė galima, tik jei tai yra Belgijoje esančios bendrovės akcijos. Akcijos laikomos esančiomis šioje valstybėje narėje, jeigu joje yra atitinkamos bendrovės faktinio valdymo centras. Tokiu atveju šių akcijų vertinimo senaties terminas yra dveji metai. Tačiau bendrovės, kurios faktinio valdymo centras yra už Belgijos teritorijos ribų, akcijų ekspertizė negalima, o minėtas terminas yra dešimt metų.
- 15 Manydamas, kad pagrindinėje byloje kilo Sąjungos teisės aiškinimo klausimų, *Rechtbank van eerste aanleg te Leuven* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> kodekso 137 straipsnio pirmos pastraipos 2 punktas, skaitomas kartu su to paties kodekso 111 straipsniu, yra suderinamas su (SESV) 26, 49, 63 ir 65 straipsniais, jei vardinių akcijų apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu senaties terminas yra dveji metai, kai bendrovės faktinio valdymo centras yra Belgijoje, tačiau šis senaties terminas yra dešimt metų, kai bendrovės faktinio valdymo centras yra ne Belgijoje?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos laisvės

- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimas susijęs su SESV 26, 49, 63 ir 65 straipsniais. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose Belgijos vyriausybė ir Europos Komisija teigia, kad pagrindinei bylai svarbios tik paskutinės dvi nuostatos, susijusios su laisvu kapitalo judėjimu.
- 17 Šiuo klausimu iš jau gerai nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad norint nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos, ar kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 22 punktą ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-8591, 36 punktą).
- 18 Pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinės teisės akto dalykas yra termino, per kurį galima įvertinti paveldimas bendrovės, kurios faktinio valdymo centras yra ne Belgijos teritorijoje, vardines akcijas, nustatymas.
- 19 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paveldėjimas, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, patenkantis į Direktyvos 88/361 I priedo XI skyrių „Asmeninio kapitalo judėjimai“, yra kapitalo judėjimas SESV 63 straipsnyje pavartota prasme, išskyrus tuos atvejus, kai jo sudėtinės dalys yra vienoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo

Eckelkamp ir kt, C-11/07, Rink. p. I-6845, 39 punktą ir nurodytą teismų praktiką). Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, kai asmuo, gyvenantis Belgijoje, turi bendrovės, kurios faktinio valdymo centras yra Prancūzijoje, akcijų, nėra susijusi tik su viena valstybe.

- 20 Darytina išvada, kad ESV sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo taikomos tokioje byloje, kaip antai nagrinėjamoji.
- 21 Todėl reikia manyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės klausia, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose dėl paveldimo turto mokesčio numatytas vardinių akcijų įvertinimo senaties terminas skiriasi atsižvelgiant į tai, ar jas išleidusios bendrovės, kurios akcininkas buvo palikėjas, faktinio valdymo centras yra šioje valstybėje narėje, ar už jos ribų.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

- 22 Reikia priminti, kad SESV 63 straipsnio 1 dalimi kaip kapitalo judėjimo apribojimais draudžiamos priemonės apima ir tas priemones, kurios gali atgrasinti nerezidentus nuo investavimo valstybėje narėje ar investicijų išlaikymo (šiuo klausimu žr. 2009 m. sausio 22 d. Sprendimo *STEKO Industriemontage*, C-377/07, Rink. p. I-299, 23 ir 24 punktus ir 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, Rink. p. I-2497, 30 punktą).

- 23 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės aktą, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad juo įtvirtinamas skirtingas vardinių akcijų įvertinimo siekiant apmokestinti palikimą senaties terminas, atsižvelgiant į bendrovės emitentės faktinio valdymo centro buvimo vietą, nes bendrovės, kurios faktinio valdymo centras yra Belgijoje, akcijų įvertinimo senaties terminas yra dveji metai, o jei akcijos yra bendrovės, kurios faktinio valdymo centras yra kitoje valstybėje narėje, minėtas senaties terminas yra dešimt metų.
- 24 Tokio ilgesnio senaties termino taikymas įpėdiniams, turintiems bendrovės, kurios faktinio valdymo centras yra kitoje nei Belgijos Karalystė valstybėje narėje, akcijų, gali atgrasyti Belgijos rezidentus investuoti į ne šioje valstybėje narėje esantį turtą ar išlaikyti jame investicijas, nes jų įpėdiniai ilgesnį laiką liks netikri dėl galimybės taikyti jiems papildomą apmokestinimą.
- 25 Taigi tokie nacionalinės teisės aktai apriboja laisvą kapitalo judėjimą SESV 63 straipsnio 1 dalyje pavartota prasme.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimo

- 26 Pateisindama laisvo kapitalo judėjimo apribojimą Belgijos vyriausybė nurodo argumentus, susijusius, pirma, su būtinumu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir, antra, su kova su mokestiniu sukčiavimu.

- 27 Šios vyriausybės teigimu, kalbant apie mokesčių kontrolės veiksmingumą, ilgesnio senaties termino taikymas kitoje nei Belgijos Karalystė valstybėje narėje esančių bendrovių akcijų vertinimui yra būtinas norint gauti su jomis susijusią informaciją.
- 28 Kiek tai susiję su kova su mokestiniu sukčiavimu, toks terminas leidžia Belgijos mokesčių institucijoms pradėti tyrimą, nustatius per mažą užsienyje esančių bendrovių akcijų vertę, o paaiškėjus, kad šioms akcijoms buvo taikytas per mažas mokestis, – taikyti papildomą apmokestinimą.
- 29 Belgijos vyriausybė taip pat teigia, kad toks teisės aktas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra būtinas siekiant kompensuoti minėtų institucijų realios galimybės gauti duomenų apie kitoje nei Belgijos Karalystė valstybėje narėje turimą turtą nebuvimą. Ši vyriausybė pažymi, kad prašymą suteikti informacijos pagal 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) 2 straipsnį valstybė narė gali pateikti tik konkrečiu atveju, kai jau turi pakankamai pradinių duomenų.
- 30 Šiuo klausimu iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tikslas kovoti su sukčiavimu ir būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi ESV sutartimi garantuojamomis judėjimo laisvėmis apribojimą (dėl kovos su sukčiavimu visų pirma žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 32 punktą, o dėl mokesčių kontrolės veiksmingumo – 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, Rink. p. I-359, 52 punktą).

- 31 Tačiau laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti leidžiamas šiuo pagrindu tik su sąlyga, kad jis tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (visų pirma žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rink. p. I-10659, 33 punktą ir nurodytą teismų praktiką).
- 32 Net darant prielaidą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu įmanoma pasiekti su būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kova su mokestiniu sukčiavimu susijusius tikslus, pažymėtina, jog toks teisės aktas viršija tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.
- 33 Iš Teisingumo Teismo praktikos dėl papildomo reikalavimo sumokėti mokesčius termino tuo atveju, kai nuo mokesčių institucijų nuslepiamos lėšos iš santaupų ir (arba) pajamos iš šių lėšų, matyti, kad reikia skirti du atvejus, kurių pirmasis atitinka situaciją, kai apmokestinami objektai buvo nusiėmę ir mokesčių institucijos neturi jokių įrodymų, leidžiančių pradėti tyrimą, o antrasis susijęs su situacija, kai minėtos institucijos turi informacijos apie šiuos apmokestinamus objektus (2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, Rink. p. I-5093, 62 ir 63 punktai).
- 34 Pagrindinėje byloje aišku, kad vardinės akcijos buvo nurodytos paveldėjimo deklaracijose, todėl atitinkamos valstybės narės mokesčių institucijos turi informacijos apie šias akcijas. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas patenka į ankstesniame punkte paminėtą antrąjį atvejį.
- 35 Kalbant apie antrąjį atvejį, minėto Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 74 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad negalima pateisinti pirmosios valstybės narės taikomo ilgesnio papildomo reikalavimo termino, kuris nebūtų konkrečiai skirtas šios valstybės narės mokesčių administracijai tinkamai pasinaudoti valstybių narių

tarpusavio pagalbos procedūromis ir kuris taikomas tik kitoje valstybėje narėje esantiems apmokestinimo objektams.

- ³⁶ Iš tikrųjų, kai valstybės narės mokesčių administracija turi įrodymų, kuriais remdamasi ji galėtų kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingas institucijas, nesvarbu, ar tai būtų padaryta naudojantis Direktyvoje 77/799, ar dvišalėje sutartyje numatyta tarpusavio pagalba, tam, kad šios institucijos suteiktų informacijos, būtinos teisingai nustatyti mokesčio dydį, vien faktas, jog apmokestinami objektai yra kitoje valstybėje narėje, nepateisina visuotinio papildomo reikalavimo termino, visiškai nesusijusio su laikotarpiu, būtinu tinkamai pasinaudoti šiomis tarpusavio pagalbos procedūromis, taikymo (minėto Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 75 punktą).
- ³⁷ Nors nagrinėjamu atveju minėtoji direktyva netaikoma paveldimo turto mokesčiui, iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos matyti, kad neatmestina galimybė, jog Belgijos mokesčių institucijos, siekdamos patikrinti nagrinėjamų akcijų vertę, vis dėlto galėjo pasinaudoti kitomis tarpusavio pagalbos priemonėmis, kaip antai 1959 m. sausio 20 d. Briuselyje pasirašyta Prancūzijos ir Belgijos sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kai kurių kitų su paveldimo turto ir registracijos mokesčiais susijusių klausimų sureguliuavimo.
- ³⁸ Bet kuriuo atveju, kaip teisingai pažymėjo Komisija, siekiant nustatyti tokių, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamos, biržoje kotiruojamų bendrovių akcijų vertę, niekas nekludė Belgijos mokesčių institucijoms pradėti tyrimą remiantis savininko mirties dieną spaudoje ar internete paskelbta šių akcijų verte. Kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos, būtent šiuo pagrindu minėtos institucijos galiausiai

įvertino pagrindinėje byloje nagrinėjamas akcijas praėjus daugiau kaip dvejiems metams po paveldėjimo deklaracijų pateikimo.

39 Vadinasi, dešimties metų senaties termino taikymas bendrovės, kurios faktinio valdymo centras yra kitoje nei Belgijos Karalystė valstybėje narėje, akcijų vertei nustatyti nėra pagrįstas, jei visuotinis tokio termino taikymas visiškai nesusijęs su laikotarpiu, būtinu tinkamai pasinaudoti tarpusavio pagalbos procedūromis ar kitomis priemonėmis, leidžiančiomis patikrinti šių akcijų vertę.

40 Iš viso to, kas pasakyta, matyti, kad į pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas valstybės narės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame dėl paveldimo turto mokesčio numatytas dešimties metų senaties terminas bendrovės, kurios akcininkas buvo palikėjas ir kurios faktinio valdymo centras yra kitoje valstybėje narėje, vardinių akcijų vertei nustatyti, nors kai faktinio valdymo centras yra pirmoje valstybėje narėje, šis terminas yra dveji metai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas valstybės narės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame dėl paveldimą turto mokesčio numatytas dešimties metų senaties terminas bendrovės, kurios akcininkas buvo palikėjas ir kurios faktinio valdymo centras yra kitoje valstybėje narėje, vardinių akcijų vertei nustatyti, nors kai faktinio valdymo centras yra pirmoje valstybėje narėje, šis terminas yra dveji metai.

Parašai.