



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 19 d.*

„Isisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — Tiesioginiai mokesčiai — Paveldimo turto mokestis — Mokesčio apskaičiavimo būdas — Trečiojoje valstybėje įsteigtos kapitalo bendrovės vienintelio akcininko akcijų įgijimas paveldint — Nacionalinės teisės aktas, pagal kurį mokesčių lengvatos tokių bendrovių akcijoms netaikomos“

Byloje C-31/11

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2010 m. gruodžio 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. sausio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Marianne Scheunemann

prieš

Finanzamt Bremerhaven

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinė advokatė V. Trstenjak,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažinęs su 2012 m. kovo 20 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 straipsnio 1 dalies ir 65 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp M. Scheunemann ir *Finanzamt Bremerhaven* (toliau – *Finanzamt*) dėl pranešimo dėl apmokestinimo, susijusio su paveldimo turto mokesčio, taikomo turtui, kurį, be kita ko, sudaro trečiojoje valstybėje įsteigtos kapitalo bendrovės akcijos, apskaičiavimu.

Teisinis pagrindas

Sajungos teisė

- 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 judėjimai“ minimas paveldėjimas ir palikimas.

Vokietijos teisė

- 5 1997 m. vasario 27 d. paskelbtos redakcijos Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo (*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*) (*BGBL.*, 1997, I, p. 378), iš dalies pakeisto 2007 m. spalio 10 d. įstatymu (*BGBL.*, 2007, I, p. 2332; toliau – *ErbStG*), 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta, kad „Paveldimo (dovanojamo) turto mokesčiu apmokestinami: <...> įgijimas mirties atveju“.
- 6 Pagal *ErbStG* 2 straipsnio 1 dalies 1 punktą visas mirusio asmens, kuris mirdamas buvo Vokietijos rezidentas, turtas apmokestinamas paveldimo turto mokesčiu. Juo apmokestinamas ir kitoje valstybėje esantis turtas.
- 7 *ErbStG* 13a straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Laikantis antrame sakinyje nustatytų sąlygų, 4 dalyje apibrėžtas įmonės turtas, žemės ir miškų ūkio paskirties turtas bei kapitalo bendrovių akcijos, jeigu jų vertė neviršija 225 000 [eurų], neapmokestinami:

1. jeigu jie įgyjami paveldint; <...>
2. Pritaikius 1 dalį likusi turto vertė, apibrėžiama 4 dalyje, sudaro 65 %.“

- 8 Pagal *ErbStG* 13a straipsnio 4 dalies 3 punktą „neapmokestinamoji suma ir sumažinta vertė taikomos <...> kapitalo bendrovės akcijoms, kai šios bendrovės buveinė arba administracija mokesčio atsiradimo momentu yra Vokietijoje ir palikėjas arba dovanotojas tiesiogiai turėjo daugiau kaip $\frac{1}{4}$ šios bendrovės akcijų“.

- 9 Pagal *ErbStG* 13a straipsnio 5 dalies 4 punktą neapmokestinamoji suma arba jos dalis ir sumažinta vertė panaikinamos atgaline data, jeigu įgijėjas per penkerius metus nuo paveldėjimo parduoda visas kapitalo bendrovės akcijas arba jų dalį.
- 10 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad Vokietijos mokesčių administratorius, remdamasis 2008 m. sausio 17 d. Sprendimu *Jäger* (C-256/06, Rink. p. I-123), nusprendė *ErbStG* 13a straipsnio 1 ir 2 dalyje numatytas lengvatas taikyti ir biržoje nekotiruojamų kapitalo bendrovių, turinčių buveinę kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinė Respublika, akcijoms. Europos Sąjungai ar Europos ekonominei erdvei nepriklausančiose valstybėse įsteigtų bendrovių akcijoms lengvatos ir toliau netaikomos.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 11 Vokietijoje gyvenanti M. Scheunemann yra vienintelė 2007 m. vasario mėn. mirusio, taip pat Vokietijoje gyvenusio, tėvo paveldėtoja. Palikimas, kuriam, be kita ko, priklausė vienintelio akcininko turėtos Kanadoje įsteigtos kapitalo bendrovės akcijos, Vokietijoje buvo apmokestintas paveldimojo turto mokesčiu.
- 12 2008 m. lapkričio 24 d. sprendimu *Finanzamt* nustatė, kad M. Scheunemann turi sumokėti 299 381,95 euro paveldimojo turto mokestį, ir nurodė, kad palikėjo turėtos kapitalo bendrovės akcijos sudarė 1 142 115 eurų. Kadangi ši bendrovė neturėjo buveinės ar komercinės direkcijos nacionalinėje arba valstybės narės teritorijoje, netaikyta neapmokestinamoji 225 000 eurų suma, numatyta *ErbStG* 13a straipsnio 1 dalyje, ir sumažinta vertė pagal to paties straipsnio 2 dalį.
- 13 Manydama, kad turėjo teisę į pastarąsias, M. Scheunemann pateikė skundą dėl *Finanzamt* sprendimo.
- 14 Priėmus sprendimą atmesti jos skundą, ji pareiškė ieškinį *Finanzgericht Bremen*, kurio šis nepatenkino. Anot šio teismo, mokesčių lengvatos pagal *ErbStG* 13a straipsnio 4 dalies 3 punktą turi būti vertinamos atsižvelgiant ne į laisvą kapitalo judėjimą, o tik į įsisteigimo laisvės apimtį, nes minimalios palikėjo akcijos, sudariusios $\frac{1}{4}$ kapitalo bendrovės nominaliojo kapitalo, kaip tai numatyta šioje nuostatoje, suteikė galimybę daryti įtaką šiai bendrovei. Įsisteigimo laisvė negali būti taikoma trečiojoje valstybėje esančiai bendrovei, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje.
- 15 *Bundesfinanzhof*, kuriam pateiktas kasacinis skundas dėl minėto teismo priimto sprendimo, mano, kad SESV nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo netaikomos nagrinėjamai situacijai. Šis teismas šiuo aspektu pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką bet kokios rūšies paveldėtas turtas mokesetine prasme vertinamas remiantis kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis. Todėl šis teismas klausia, ar šios nuostatos draudžia pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės aktą.
- 16 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [SESV 63 straipsnio] 1 dalį, skaitomą su [SESV 65 straipsniu], reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybės narės teisės normą, kurioje numatyta, kad apskaičiuojant paveldimo turto mokestį už palikimą reikia atsižvelgti į visą privačiam turtui priskiriamų vienintelio kapitalo bendrovės, kurios buveinė ir administracija yra Kanadoje, akcininko akcijų vertę, o paveldint tokias kapitalo bendrovės, kurios buveinė arba administracija yra nacionalinėje teritorijoje, akcijas atitinkamam turtui nustatoma neapmokestinamoji suma ir atsižvelgiama tik į 65 % likusios vertės?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės klausia, ar Sutarties nuostatas dėl laisvo kapitalo judėjimo reikia aiškinti kaip draudžiančias valstybės narės teisės aktą, pagal kurį apskaičiuojant paveldimo turto mokestį palikimui, kurį sudaro trečiojoje valstybėje įsteigtos kapitalo bendrovės akcijos, netaikomos tam tikros mokesčių lengvatos, kurios taikomos tokioms akcijoms, jeigu bendrovės buveinė yra valstybėje narėje.
- 18 Visų pirma ir Vokietijos vyriausybė, ir Europos Komisija tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas susijęs ne su laisvu kapitalo judėjimu, o su įsisteigimo laisve, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamos akcijos leidžia daryti tam tikrą įtaką susijusios bendrovės sprendimams.
- 19 Todėl pirmiausia reikia nustatyti, ar šio teisės akto atžvilgiu reikia taikyti SESV 49 straipsnį dėl įsisteigimo laisvės, ar SESV 63 straipsnį dėl laisvo kapitalo judėjimo.
- 20 Šiuo klausimu iš jau gerai nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad norint nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos, ar į kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (šiuo klausimu žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305, 33 punktą ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Halley ir kt.*, C-132/10, Rink. p. I-8353, 17 punktą).
- 21 Pagrindinėje byloje ginčijamos priemonės dalykas yra numatyti paveldėjimo, kuris, be kita ko, apima ir kapitalo bendrovių akcijas, mokestinį vertinimą.
- 22 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad palikimo mokestinis vertinimas iš principo priklauso SESV 63 straipsnio dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sričiai. Iš tiesų palikimas, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, patenkantiems į Direktyvos 88/361 I priedo XI skyrių „Asmeninio kapitalo judėjimai“, yra laisvi kapitalo judėjimai, kaip jie suprantami pagal SESV 63 straipsnį (žr., be kita ko, 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 39 punktą ir Sprendimo *Arens-Sikken*, C-43/07, Rink. p. I-6887, 30 punktą; 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez*, C-35/08, Rink. p. I-9807, 18 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, Rink. p. I-497, 16 punktą).
- 23 Tačiau reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką nacionalinės teisės aktas, kuris taikomas tik toms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti konkrečią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į su įsisteigimo laisve susijusių Sutarties nuostatų taikymo sritį. Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 35 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 24 Iš to matyti, kad nustatant, kokiai laisvei priskiriamas pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas, reikia išnagrinėti, ar šiame teisės akte nurodytų akcijų pakanka, kad jų turėtojas galėtų daryti tam tikrą įtaką bendrovės sprendimams ir lemti jos veiksmus.
- 25 Šioje byloje skaitant *ErbStG* 13a straipsnio 1 ir 2 dalis kartu su to paties straipsnio 4 dalies 3 punktu matyti, jog tam, kad būtų galima naudotis nagrinėjamomis mokestinėmis lengvatomis, reikia tiesiogiai turėti daugiau kaip 25 % kapitalo bendrovės akcijų.
- 26 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pagal Vokietijos teisę toks kiekis kapitalo bendrovės akcijų suteikia teisę daryti tam tikrą įtaką jos sprendimams ir lemti jos veiksmus. Iš tiesų, tiek akcijų suteiktų akcininkui minimalią galimybę blokuoti svarbius, įmonės tolesnį likimą lemiančius sprendimus.

- 27 Pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose numatytų mokesčių lengvatų tikslas, be kita ko, yra skatinti didelio kiekio bendrovės akcijų paveldėtoją dalyvauti ją valdant, kad galiausiai būtų galima užtikrinti įmonės išlikimą ir išlaikyti darbo vietas.
- 28 Šis tikslas garantuojamas atgaline data panaikinus nagrinėjamas mokesčių lengvatas, numatytas *ErbStG* 13a straipsnio 5 dalyje, kai paveldėtojas visas bendrovės akcijas arba jų dalį perleido praėjus penkeriems metams po jų įgijimo.
- 29 Reikia nurodyti, kad Vokietijos įstatymų leidėjas, suteikdamas pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokesčių lengvatas, nustatė akcijų dydį, leidžiantį kapitalo bendrovės akcijų turėtojui daryti įtaką ją valdant ir kontroliuojant, ir numatė sąlygas, kuriomis siekiama užtikrinti, kad šis turėtojas nesinaudotų šia teise tik norėdamas investuoti.
- 30 Todėl reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas turi didelį poveikį įsisteigimo laisvei ir pagal Teisingumo Teismo praktiką jiems turi būti taikomi tik su šia laisve susijusios Sutarties nuostatos. Darant prielaidą, kad ši nacionalinė priemonė turi ribojamąjį poveikį laisvam kapitalo judėjimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo įsisteigimo laisvės apribojimo pasekmė ir jis nepateisina minėtos priemonės nagrinėjimo Sutarties nuostatų dėl laisvo kapitalo judėjimo atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 25 d. Sprendimo *Geurts ir Vogten*, C-464/05, Rink. p. I-9325, 16 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 31 Bet kuriuo atveju iš pagrindinės bylos faktinių aplinkybių matyti, kad palikėjas turėjo 100 % nagrinėjamos kapitalo bendrovės akcijų, todėl negalima neigti, kad jis galėjo daryti tam tikrą įtaką jos sprendimams ir lemti jos veiksmus.
- 32 Todėl nereikia nagrinėti pagrindinėje byloje ginčijamos nacionalinės priemonės atsižvelgiant į Sutarties nuostatas dėl laisvo kapitalo judėjimo.
- 33 Kalbant apie su įsisteigimo laisve susijusį Sutarties skirsnį, reikėtų pažymėti, kad jame nėra jokios nuostatos, kuri šių nuostatų taikymo sritį išplėstų ir situacijoms, susijusioms su valstybėje narėje esančios bendrovės įsteigimu trečiojoje valstybėje (šiuo klausimu žr. 2007 m. gegužės 10 d. Nutarties *A ir B*, C-102/05, Rink. p. I-3871, 29 punktą ir 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 28 punktą). Pagrindinėje byloje nagrinėjamos kapitalo bendrovės, kurios buveinė yra Kanadoje, akcijos.
- 34 Todėl SESV 49 ir paskesni straipsniai negali būti taikomi situacijoje, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje.
- 35 Atsižvelgiant į šiuos visus svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad valstybės narės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį apskaičiuojant paveldimojo turto mokesčių tam tikros mokesčių lengvatos netaikomos palikimui, kurį sudaro trečiojoje valstybėje įsteigtos kapitalo bendrovės akcijos, bet tokios pačios lengvatos taikomos palikimui, kai bendrovės buveinė yra valstybėje narėje, daro didelį poveikį naudojantis įsisteigimo laisve, kaip ji suprantama pagal SESV 49 ir paskesnius straipsnius, nes šios akcijos suteikia jų turėtojui teisę daryti tam tikrą įtaką šios bendrovės sprendimams ir lemti jos veiksmus. Šių straipsnių negalima taikyti esant situacijai, susijusiai su bendrovės, kurios buveinė yra trečiojoje valstybėje, turimomis akcijomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 36 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai 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:

Valstybės narės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį apskaičiuojant paveldimojo turto mokestį tam tikros mokesčių lengvatos netaikomos palikimui, kurį sudaro trečiojoje valstybėje įsteigtos kapitalo bendrovės akcijos, bet tokios pačios lengvatos taikomos palikimui, kai bendrovės buveinė yra valstybėje narėje, daro didelį poveikį naudojantis įsisteigimo laisve, kaip ji suprantama pagal SESV 49 ir paskesnius straipsnius, nes šios akcijos suteikia jų turėtojui teisę daryti tam tikrą įtaką šios bendrovės sprendimams ir lemti jos veiksmus. Šių straipsnių negalima taikyti esant situacijai, susijusiai su turimomis bendrovės, kurios buveinė yra trečiojoje valstybėje, akcijomis.

Parašai.