

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 19 d.(*)

„?sisteigimo laisv? – Laisvas kapitalo jud?jimas – Tiesioginiai mokes?iai – Paveldimo turto mokestis – Mokes?io apskai?iavimo b?das – Tre?iojoje valstyb?je ?steigtos kapitalo bendrov?s vienintelio akcininko akcij? ?gijimas paveldint – Nacionalin?s teis?s aktas, pagal kur? mokes?i? lengvatos toki? bendrovi? akcijoms netaikomos“

Byloje C-31/11

d?l *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2010 m. gruodžio 15 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. sausio 20 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Marianne Scheunemann

prieš

Finanzamt Bremerhaven

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teis?jai U. L?hmus (praneš?jas), A. Rosas, A. Ó Caoimh ir A. Arabadjiev,

generalin? advokat? V. Trstenjak,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažin?s su 2012 m. kovo 20 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada, priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 63 straipsnio 1 dalies ir 65 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp M. Scheunemann ir *Finanzamt Bremerhaven* (toliau – *Finanzamt*) d?l pranešimo d?l apmokestinimo, susijusio su paveldimo turto mokes?io, taikomo turtui, kur?, be kita ko, sudaro tre?iojoje valstyb?je ?steigtos kapitalo bendrov?s akcijos, apskai?iavimu.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB d?l Sutarties 67 straipsnio ?gyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 10 sk., 1 t., p. 10) 1 straipsnio 1 dal? (straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi):

„Nepažeisdamos toliau pateikiam? nuostat?, valstyb?s nar?s panaikina kapitalo jud?jim? tarp asmen?, gyvenan?i? valstyb?se nar?se, apribojimus. Šios direktyvos taikymui palengvinti kapitalo jud?jimai skirstomi pagal I priede pateikt? nomenklat?r?.“

4 Be kit? Direktyvos 88/361 1 straipsnyje numatyt? kapitalo jud?jim?, šios direktyvos I priedo XI skyriuje „Asmeninio kapitalo jud?jimai“ minimas paveld?jimas ir palikimas.

Vokietijos teis?

5 1997 m. vasario 27 d. paskelbtos redakcijos Paveldimo ir dovanojamo turto mokes?io ?statymo (*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*) (*BGBI.*, 1997, I, p. 378), iš dalies pakeisto 2007 m. spalio 10 d. ?statymu (*BGBI.*, 2007, I, p. 2332; toliau – *ErbStG*), 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta, kad „Paveldimo (dovanojamo) turto mokes?iu apmokestinami: <...> ?gijimas mirties atveju“.

6 Pagal *ErbStG* 2 straipsnio 1 dalies 1 punkt? visas mirusio asmens, kuris mirdamas buvo Vokietijos rezidentas, turtas apmokestinamas paveldimo turto mokes?iu. Juo apmokestinamas ir kitoje valstyb?je esantis turtas.

7 *ErbStG* 13a straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Laikantis antrame sakinyje nustatyt? s?lyg?, 4 dalyje apibr?žtas ?mon?s turtas, žem?s ir mišk? ?kio paskirties turtas bei kapitalo bendrovi? akcijos, jeigu j? vert? neviršija 225 000 [eur?], neapmokestinami:

1. jeigu jie ?gyjami paveldinti; <...>
2. Pritaikius 1 dal? likusi turto vert?, apibr?žiama 4 dalyje, sudaro 65 %.“

8 Pagal *ErbStG* 13a straipsnio 4 dalies 3 punkt? „neapmokestinamoji suma ir sumažinta vert? taikomos <...> kapitalo bendrov?s akcijoms, kai šios bendrov?s buvein? arba administracija mokes?io atsiradimo momentu yra Vokietijoje ir palik?jas arba dovanotojas tiesiogiai tur?jo daugiau kaip ¼ šios bendrov?s akcij?“.

9 Pagal *ErbStG* 13a straipsnio 5 dalies 4 punkt? neapmokestinamoji suma arba jos dalis ir sumažinta vert? panaikinamos atgaline data, jeigu ?gij?jas per penkerius metus nuo paveld?jimo parduoda visas kapitalo bendrov?s akcijas arba j? dal?.

10 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad Vokietijos mokes?i? administratorius, remdamasis 2008 m. sausio 17 d. Sprendimu *Jäger* (C-256/06, Rink. p. I-123), nusprend? *ErbStG* 13a straipsnio 1 ir 2 dalyje numatytas lengvatas taikyti ir biržoje nekotiruojam? kapitalo bendrovi?, turin?i? buvein? kitoje valstyb?je nar?je nei Vokietijos Federacin? Respublika, akcijoms. Europos S?jungai ar Europos ekonominei erdvei nepriklausan?iose valstyb?se ?steigt? bendrovi? akcijoms lengvatos ir toliau netaikomos.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

11 Vokietijoje gyvenanti M. Scheunemann yra vienintel? 2007 m. vasario m?n. mirusio, taip pat Vokietijoje gyvenusio, t?vo paveld?toja. Palikimas, kuriam, be kita ko, priklauso vienintelio akcininko tur?tos Kanadoje ?steigtos kapitalo bendrov?s akcijos, Vokietijoje buvo apmokestintas paveldimojo turto mokest?iu.

12 2008 m. lapkri?io 24 d. sprendimu *Finanzamt* nustat?, kad M. Scheunemann turi sumok?ti 299 381,95 euro paveldimojo turto mokest?, ir nurod?, kad palik?jo tur?tos kapitalo bendrov?s akcijos sudar? 1 142 115 eur?. Kadangi ši bendrov? netur?jo buvein?s ar komercin?s direkcijos nacionalin?je arba valstyb?s nar?s teritorijoje, netaikyta neapmokestinamoji 225 000 eur? suma, numatyta *ErbStG* 13a straipsnio 1 dalyje, ir sumažinta vert? pagal to paties straipsnio 2 dal?.

13 Manydama, kad tur?jo teis? ? pastar?sias, M. Scheunemann pateik? skund? d?l *Finanzamt* sprendimo.

14 Pri?mus sprendim? atmesti jos skund?, ji pareišk? ieškin? *Finanzgericht Bremen*, kurio šis nepatenkino. Anot šio teismo, mokest?i? lengvatos pagal *ErbStG* 13a straipsnio 4 dalies 3 punkt? turi b?ti vertinamos atsižvelgiant ne ? laisv? kapitalo jud?jim?, o tik ? ?sisteigimo laisv?s apimt?, nes minimalios palik?jo akcijos, sudariusios ¼ kapitalo bendrov?s nominaliojo kapitalo, kaip tai numatyta šioje nuostatoje, suteik? galimyb? daryti ?tak? šiai bendrovei. ?sisteigimo laisv? negali b?ti taikoma tre?iojoje valstyb?je esan?iai bendrovei, kaip nagrin?jamoji pagrindin?je byloje.

15 *Bundesfinanzhof*, kuriam pateiktas kasacinis skundas d?l min?to teismo priimto sprendimo, mano, kad SESV nuostatos d?l laisvo kapitalo jud?jimo netaikomos nagrin?jamai situacijai. Šis teismas šiuo aspektu pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? bet kokios r?šies paveld?tas turtas mokestine prasme vertinamas remiantis kapitalo jud?jim? reglamentuojan?iomis Sutarties nuostatomis. Tod?l šis teismas klausia, ar šios nuostatos draudžia pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt?.

16 Tokiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar [SESV 63 straipsnio] 1 dal?, skaitom? su [SESV 65 straipsniu], reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstyb?s nar?s teis?s norm?, kurioje numatyta, kad apskai?iuojant paveldimo turto mokest? už palikim? reikia atsižvelgti ? vis? priva?iam turtui priskiriam? vienintelio kapitalo bendrov?s, kurios buvein? ir administracija yra Kanadoje, akcininko akcij? vert?, o paveldint tokias kapitalo bendrov?s, kurios buvein? arba administracija yra nacionalin?je teritorijoje, akcijas atitinkamam turtui nustatoma neapmokestinamoji suma ir atsižvelgiama tik ? 65 % likusios vert?s?“

D?l prejudicinio klausimo

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo klausimu iš esm?s klausia, ar Sutarties nuostatos d?l laisvo kapitalo jud?jimo reikia aiškinti kaip draudžian?ias valstyb?s nar?s teis?s akt?, pagal kur? apskai?iuojant paveldimo turto mokest? palikimui, kur? sudaro tre?iojoje valstyb?je ?steigtos kapitalo bendrov?s akcijos, netaikomos tam tikros mokest?i? lengvatos, kurios taikomos tokioms akcijoms, jeigu bendrov?s buvein? yra valstyb?je nar?je.

18 Vis? pirma ir Vokietijos vyriausyb?, ir Europos Komisija tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s aktas susij?s ne su laisvu kapitalo jud?jimu, o su ?sisteigimo laisve, nes pagrindin?je byloje nagrin?jamos akcijos leidžia daryti tam tikr? ?tak? susijusios bendrov?s

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 punktų ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Halley ir kt.*, C-132/10, Rink. p. I-8353, 17 punktų).

21 Pagrindinėje byloje ginijamos priemonės dalykas yra numatyti paveldėjimo, kuris, be kita ko, apima ir kapitalo bendrovės 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 punktų ir Sprendimo *Arens-Sikken*, C-43/07, Rink. p. I-6887, 30 punktų; 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Busley ir Cibrán Fernandez*, C-35/08, Rink. p. I-9807, 18 punktų ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, Rink. p. I-497, 16 punktų).

23 Tačiau reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo 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 susijusią Sutarties nuostatą 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 teismo praktika).

24 Iš to matyti, kad nustatant, kokiai laisvei priskiriamas pagrindinėje byloje nagrinjamas teisės aktas, reikia išnagrinėti, ar šiame teisės akte nurodytą akciją pakanka, kad ji turėtų galimą 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 nagrinjamomis 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 suteiktą akcininkui minimalią galimybę blokuoti svarbius įmonės tolesnį likimą lemiančius sprendimus.

27 Pagrindinėje byloje nagrinjamose nacionalinės teisės nuostatose numatytas mokesčių lengvatos tikslas, be kita ko, yra skatinti didelio kiekio bendrovės akcijų paveldėtojų dalyvauti jį valdant, kad galiausiai būtų galima užtikrinti įmonės išlikimą ir išlaikyti darbo vietas.

28 Šis tikslas garantuojamas atgaline data panaikinus nagrinjamas 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 ?statym? leid?jas, suteikdamas pagrindin?je byloje nagrin?jamas mokes?i? lengvatas, nustat? akcij? dyd?, leidžiant? kapitalo bendrov?s akcij? tur?tojai daryti ?tak? j? valdant ir kontroliuojant, ir numat? s?lygas, kuriomis siekiama užtikrinti, kad šis tur?tojas nesinaudot? šia teise tik nor?damas investuoti.

30 Tod?l reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s aktas turi didel? poveik? ?sisteigimo laisvei ir pagal Teisingumo Teismo praktik? jiems turi b?ti taikomi tik su šia laisve susijusios Sutarties nuostatos. Darant prielaid?, kad ši nacionalin? priemon? turi ribojam?j? poveik? laisvam kapitalo jud?jimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo ?sisteigimo laisv?s apribojimo pasekm? ir jis nepateisina min?tos priemon?s nagrin?jimo Sutarties nuostat? d?l laisvo kapitalo jud?jimo atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 25 d. Sprendimo *Geurts ir Vogten*, C-464/05, Rink. p. I-9325, 16 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

31 Bet kuriuo atveju iš pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? matyti, kad palik?jas tur?jo 100 % nagrin?jamos kapitalo bendrov?s akcij?, tod?l negalima neigti, kad jis gal?jo daryti tam tikr? ?tak? jos sprendimams ir lemti jos veiksmus.

32 Tod?l nereikia nagrin?ti pagrindin?je byloje gin?ijamos nacionalin?s priemon?s atsižvelgiant ? Sutarties nuostatas d?l laisvo kapitalo jud?jimo.

33 Kalbant apie su ?sisteigimo laisve susijus? Sutarties skirsn?, reik?t? pažym?ti, kad jame n?ra jokios nuostatos, kuri ši? nuostat? taikymo srit? išpl?st? ir situacijoms, susijusioms su valstyb?je nar?je esan?ios bendrov?s ?steigimu tre?iojoje valstyb?je (šiuo klausimu žr. 2007 m. geguž?s 10 d. Nutarties *A ir B*, C-102/05, Rink. p. I-3871, 29 punkt? ir 2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 28 punkt?). Pagrindin?je byloje nagrin?jamos kapitalo bendrov?s, kurios buvein? yra Kanadoje, akcijos.

34 Tod?l SESV 49 ir paskesni straipsniai negali b?ti taikomi situacijoje, kaip nagrin?jamoji pagrindin?je byloje.

35 Atsižvelgiant ? šiuos visus svarstymus, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip, kad valstyb?s nar?s teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? apskai?iuojant paveldimojo turto mokest? tam tikros mokes?i? lengvatos netaikomos palikimui, kur? sudaro tre?iojoje valstyb?je ?steigtos kapitalo bendrov?s akcijos, bet tokios pa?ios lengvatos taikomos palikimui, kai bendrov?s buvein? yra valstyb?je nar?je, daro didel? poveik? naudojantis ?sisteigimo laisve, kaip ji suprantama pagal SESV 49 ir paskesnius straipsnius, nes šios akcijos suteikia j? tur?tojui teis? daryti tam tikr? ?tak? šios bendrov?s sprendimams ir lemti jos veiksmus. Ši? straipsni? negalima taikyti esant situacijai, susijusiai su bendrov?s, kurios buvein? yra tre?iojoje valstyb?je, turimomis akcijomis.

D?l bylin?jimosi išlaid?

36 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

Valstyb?s nar?s teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? apskai?iuojant paveldimojo turto mokest? tam tikros mokes?i? lengvatos netaikomos palikimui, kur? sudaro tre?iojoje valstyb?je ?steigtos kapitalo bendrov?s akcijos, bet tokios pa?ios lengvatos taikomos palikimui, kai bendrov?s buvein? yra valstyb?je nar?je, daro didel? poveik? naudojantis ?sisteigimo laisve, kaip ji suprantama pagal SESV 49 ir

paskesnius straipsnius, nes šios akcijos suteikia j? tur?toju? teis? daryti tam tikr? ?tak? šios bendrov?s sprendimams ir lemti jos veiksmus. Ši? straipsni? negalima taikyti esant situacijai, susijusiai su turimomis bendrov?s, kurios buvein? yra tre?iojoje valstyb?je, akcijomis.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.