

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*) (BGBl., 1997, I, p. 378), iš dalies pakeisto 2007 m. spalio 10 d. ?statymu (BGBl., 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 bendrov? 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?io 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 bendrov?, 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? bendrov? 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 mokes?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, mokes?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 $\frac{1}{4}$ 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 mokes?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 Tod?l pirmiausia reikia nustatyti, ar šio teis?s akto atžvilgiu reikia taikyti SESV 49 straipsn? d?l ?sisteigimo laisv?s, ar SESV 63 straipsn? d?l laisvo kapitalo jud?jimo.

20 Šiuo klausimu iš jau gerai nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad norint nustatyti, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos, ar ? kitos jud?jimo laisv?s srit?, reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto dalyk? (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 punkt? ir 2011 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Halley ir kt.*, C-132/10, Rink. p. I-8353, 17 punkt?).

21 Pagrindin?je byloje gin?ijamos priemon?s dalykas yra numatyti paveld?jimo, kuris, be kita ko, apima ir kapitalo bendrov? akcijas, mokestin? vertinim?.

22 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad palikimo mokestinis vertinimas iš principo priklauso SESV 63 straipsnio d?l laisvo kapitalo jud?jimo taikymo sri?iai. Iš ties? palikimas, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, patenkantiems ? Direktyvos 88/361 I priedo XI skyri? „Asmeninio kapitalo jud?jimai“, yra laisvi kapitalo jud?jimai, kaip jie suprantami pagal SESV 63 straipsn? (žr., be kita ko, 2008 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 39 punkt? ir Sprendimo *Arens-Sikken*, C-43/07, Rink. p. I-6887, 30 punkt?; 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez*, C-35/08, Rink. p. I-9807, 18 punkt? ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, Rink. p. I-497, 16 punkt?).

23 Ta?iau reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teism? praktik? nacionalin?s teis?s aktas, kuris taikomas tik toms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti konkre?i? ?tak? bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veikl?, patenka ? su ?sisteigimo laisve susijusi? Sutarties nuostat? taikymo srit?. Ta?iau nacionalin?s nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapital? turint vienintel? tiksl? – investuoti pinigus neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (min?to Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 35 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

24 Iš to matyti, kad nustatant, kokiai laisvei priskiriamas pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s aktas, reikia išnagrin?ti, ar šiame teis?s akte nurodyt? akcij? pakanka, kad j? tur?tojas gal?t? daryti tam tikr? ?tak? bendrov?s 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 b?t? galima naudotis nagrin?jamomis mokestin?mis lengvatomis, reikia tiesiogiai tur?ti daugiau kaip 25 % kapitalo bendrov?s akcij?.

26 Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad pagal Vokietijos teis? toks kiekis kapitalo bendrov?s akcij? suteikia teis? daryti tam tikr? ?tak? jos sprendimams ir lemti jos veiksmus. Iš ties?, tiek akcij? suteikt? akcininkui minimali? galimyb? blokuoti svarbius, ?mon?s tolesn? likim? lemian?ius sprendimus.

27 Pagrindin?je byloje nagrin?jamose nacionalin?s teis?s nuostatose numatyt? mokes?i? lengvat? tikslas, be kita ko, yra skatinti didelio kiekio bendrov?s akcij? paveld?tojų dalyvauti j? valdant, kad galiausiai b?t? galima užtikrinti ?mon?s išlikim? ir išlaikyti darbo vietas.

28 Šis tikslas garantuojamas atgaline data panaikinus nagrin?jamas mokes?i? lengvatas, numatytas *ErbStG* 13a straipsnio 5 dalyje, kai paveld?tojas visas bendrov?s akcijas arba j? dal? perleido pra?jus penkeriems metams po j? ?gijimo.

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?.