

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2012. gada 19. j?lij? (*)

Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Kapit?la br?va aprite – Tiešie nodok?i – Mantojuma nodoklis – Nodok?a apr??in?šanas k?rt?ba – Treš? valst? dibin?tas kapit?lsabiedr?bas vien?g? dal?bnieka l?dzdal?bas ieg?šana mantošanas ce?? – Valsts ties?bu norma, kura nepie?auj nodok?u atvieglojumus attiec?b? uz l?dzdal?bu š?d?s sabiedr?b?s

Lieta C-31/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2010. gada 15. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 20. janv?r?, tiesved?b?

Marianne Scheunemann

pret

Finanzamt Bremerhaven.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši U. Lehmušs [*U. L?hmus*] (referents), A. Ross [*A. Rosas*], A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

?ener?ladvok?te V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *K. Petersen*, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *R. Lyal* un *W. Mölls*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2012. gada 20. marta tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par LESD 63. panta 1. punkta un 65. panta interpret?ciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *M. Scheunemann* un *Finanzamt Bremerhaven* [Brēmerhāfenes Finanšu pārvaldi] (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par paziņojumu par nodokli sakarā ar mantojuma nodokļa, kas uzliekams mantojumam, kurš aptver tostarp līdzdalību trešā valstī dibinātās kapitālsabiedrības, aprīkošanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta [šīs pants ar Amsterdamas līgumu ir atcelts] īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. panta 1. punktam:

“Neietekmējot turpmākos noteikumus, dalībvalstīs atceļ kapitāla aprites ierobežojumus personām, kas ir dalībvalstu rezidenti. Lai sekmētu šīs direktīvas piemērošanu, kapitāla aprites klasifikācija saskaņā ar I pielikuma ietvertā nomenklatūra.”

4 Atbilstoši Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā ietvertajai nodaļai ar virsrakstu “Personīgā kapitāla aprīte” šīs direktīvas 1. pantā uzskaitītie kapitāla aprītes tipi ietver arī mantojumus un novēlījumus.

Vācijas tiesības

5 Likuma par mantojuma un dāvinājuma nodokli (*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*), 1997. gada 27. februārī publicētajā redakcijā (*BGBI.* 1997 I, 378. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar 2007. gada 10. oktobra likumu (*BGBI.* 2007 I, 2332. lpp.; turpmāk tekstā – “*ErbStG*”), 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ir paredzēts, ka “mantojums (vai dāvinājums), kas iegūts pēc mantojuma atstājēja nāves, ir apliekams ar nodokli [...]”.

6 Saskaņā ar *ErbStG* 2. panta 1. punkta 1) apakšpunktu attiecībā uz visu mantojuma atstājēja, kurš nāves brīdī bija Vācijas rezidents, mantojuma ietilpstošo mantu ir jāmaksā mantojuma nodoklis. Mantojuma nodoklis ir jāmaksā arī par citā valstī esošu mantojumu.

7 *ErbStG* 13.a panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Uzņēmumu apgrozīmie līdzekļi, lauksaimniecības un mežsaimniecības manta, kā arī kapitālsabiedrību daļas 4. punkta izpratnē, neskarot otrajā teikumā paredzēto, nav apliekami vērtībā līdz EUR 225 000.

1) mantojumam nāves gadījumā; [...]

2. Ar nodokli apliek 65 % no pēc 1. punkta piemērošanas atlikušās mantas – 4. punkta izpratnē – vērtības.”

8 Saskaņā ar *ErbStG* 13.a panta 4. punkta 3) apakšpunktu “neapliekamā summa un samazinātā apliekamā bāze ir piemērojamas [...] daļm kapitālsabiedrībā, ja nodokļa rašanās brīdī tās juridiskā adrese vai vadības centrs atradās valsts teritorijā un mantojuma atstājējam vai dāvinātājam nepastarpināti piederēja kapitāldaļas vairāk nekā vienas ceturtdaļas šīs sabiedrības reģistrētā kapitāla vērtībā”.

9 Atbilstoši *ErbStG* 13.a panta 5. punkta 4) apakšpunktam minētā neapliekamā summa un samazinātā apliekamā bāze ir atceļamas ar atpakaļejošu spēku, ja ieguvējs piecu gadu laikā pēc daļu kapitālsabiedrības iegūšanas tās visas vai daļu no tām pārdo.

10 No Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka Vācijas Finanšu pārvalde pēc 2008. gada 17. janvāra sprieduma lietā C-256/06 *Jäger* (Krājums, I-123. lpp.) pasludināšanas nolūma, ka *ErbStG* 13.a panta 1. un 2. punkts paredzētās priekšrocības ir piemērojamas arī uz bērzu nekotītu kapitālsabiedrību dārzā, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs, nevis Vācijas Federatīvā Republikā. Uz līdzdalību sabiedrībā ar juridisko adresi valstīs, kas nav Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstis, priekšrocības arī turpmāk netika attiecinātas.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

11 Vācijas dzimņojis M. Scheunemann ir sava 2007. gada februārī mirušā tēva, kurš arī bija Vācijas rezidents, vienīgā mantiniece. Mantojuma masai, kurā tostarp ietilpa arī tēva kā vienīgā dalībnieka līdzdalība kādas Kanādas reģistrētas kapitālsabiedrības [pamatkapitāls], tika piemērots Vācijas paredzētais mantojuma nodoklis.

12 Ar 2008. gada 24. novembra lēmumu *Finanzamt*, ņemot vērā, ka mirušās personas līdzdalības kapitālsabiedrībā vērtība bija EUR 1 142 115, M. Scheunemann par šo mantojumu noteica mantojuma nodokli EUR 299 381,95 apmērā. Tā kā sabiedrības juridiskā adrese vai vadības centrs neatrodas [Vācijas] vai kādā citā dalībvalstī, *ErbStG* 13.a panta 1. punkts noteiktā neapliekamā summa EUR 225 000 apmērā un apliekamās bāzes samazinājums atbilstoši šā panta 2. punktam netika piemērti.

13 Uzskatot, ka tai bija tiesības saņemt pārdotās minētās [priekšrocības], M. Scheunemann par šo *Finanzamt* lēmumu iesniedza sūdzību.

14 Pēc lēmuma, ar kuru viņas sūdzība tika noraidīta, tā iesniedza prasību *Finanzgericht Bremen* [Bremenes Finanšu tiesā], kura šo prasību neapmierināja. Kā uzskata šī tiesa, nodokļu atvieglojumi atbilstoši *ErbStG* 13.a panta 4. punkta 3) apakšpunktam neesot jāaplūko, ņemot vērā kapitāla brīvību atvērt, bet gan vienīgi brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo šājs norms paredzētā mantojuma atstājuma minimālā līdzdalība kapitālsabiedrības pamatkapitālā – vairāk nekā viena ceturtdaļa – nodrošinot iespēju ņēst ietekmi uz šo sabiedrību. Brīvība veikt uzņēmējdarbību neattiecas uz līdzdalību sabiedrībā, kuras juridiskā adrese ir trešā valstī, kā tas ir pamatlietā.

15 Izskatot par minētās tiesas pasludināto spriedumu iesniegto apelācijas sūdzību [“Revision”], *Bundesfinanzhof* pauž nostāju, ka LESD normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību izskatāmā situācijā nav piemērojamas. Šāds ziņojums šī tiesa norāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru mantojuma – neatkarīgi kāda – nodokļu režīmam ir piemērojami Līguma noteikumi par kapitāla brīvību atvērt. Līdz ar to minētā tiesa šaubās, vai pārdotās minētās tiesības normas ir pret tādā tiesisko regulējumu, kāds tiek aplūkots pamatlietā.

16 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai [LESD] [63]. panta 1. punkts kopsakarā ar [LESD 65.] pantu ir interpretējams tādi, ka ar to nav saderīgs tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā mantošanas gadījumā attiecībā uz mantojuma nodokļa aprēķināšanu ir paredzēts, ka personai, kuras pašam pieskaitāma vienīgā dalībnieka līdzdalība kapitālsabiedrībā, kura ir reģistrēta un kuras vadības centrs atrodas Kanādā, pamatkapitālā tiek ņēmta vērā arī tās pilno vērtība, lai gan, iegādājoties tādā pašā veidā pamatkapitāla daļas kapitālsabiedrībā, kura ir reģistrēta vai kuras vadības centrs atrodas iekšzemē, ir paredzēta ar mantojuma nodokli neapliekama daļa, bet atlikusī vērtība tiek ņēmta vērā tikai 65 % apmērā?”

Par prejudiciālo jautājumu

17 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Līguma noteikumi par kapitāla brīvību apriti ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem mantojuma nodokļa aprēķināšanā tādām mantojumam kā līdzdalība trešā valstī dibinātā kapitālsabiedrībā netiek piemēroti noteikti nodokļu atvieglojumi, lai gan šie paši atvieglojumi tiek piemēroti šādās līdzdalības mantojumam, ja sabiedrības juridiskā adrese ir dalībvalstī.

18 Vispirms gan Vācijas valdība, gan Eiropas Komisija norāda, ka uz attiecīgo pamatlietu aplūkoto valsts tiesisko regulējumu neattiecas [noteikumi] par kapitāla brīvību apriti, bet gan brīvība veikt uzņēmējdarbību, jo pamatlietā aplūkots līdzdalība zināmā mērā ļauj ietekmēt attiecīgās sabiedrības lēmumus.

19 Līdz ar to vispirms ir jānoskaidro, vai minētajam tiesiskajam regulējumam ir piemērojams LESD 49. pants par brīvību veikt uzņēmējdarbību vai LESD 63. pants par kapitāla brīvību apriti.

20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra no aprītes brīvībām, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (šajā ziņā skat. 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 33. punkts, kā arī 2011. gada 15. septembra spriedumu lietā C-132/10 *Halley* u.c., Krājums, I-8353. lpp., 17. punkts).

21 Pamatlietā strīdus pasākuma mērķis ir paredzēt nodokļu uzlikšanu mantojumiem, kuri ietver tostarp līdzdalību kapitālsabiedrībās.

22 No Tiesas judikatūras izriet arī, ka uz nodokļu uzlikšanu mantojumiem principā attiecas LESD 63. pants par kapitāla brīvību apriti. Direktīvas 88/361 I pielikuma XI sadaļā ar nosaukumu "Personīgā kapitāla aprīte" ietilpstošie mantojumi, kas izpaužas kā mirušās personas atstātā pašuma nodošana vienai vai vairākām personām, ir uzskatāmi par kapitāla apriti LESD 63. panta izpratnē (skat. tostarp 2008. gada 11. septembra spriedumus lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 39. punkts, un lietā C-43/07 *Arens-Sikken*, Krājums, I-6887. lpp., 30. punkts, kā arī 2009. gada 15. oktobra spriedumu lietā C-35/08 *Busley* un *Cibrian Fernandez*, Krājums, I-9807. lpp., 18. punkts, un 2011. gada 10. februāra spriedumu lietā C-25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach*, Krājums, I-497. lpp., 16. punkts).

23 Tomēr ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz valsts tiesību aktiem, kurus nav iecerēts piemērot tikai tai līdzdalībai, kas zināmā mērā ļauj ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību, var attiekties Līguma normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Turpretim valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams kapitāla daļēm, kuru iegādes viengais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā viengrīdā kapitāla brīvību apriti (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 No tā izriet, ka, lai noskaidrotu, kura no brīvībām ir piemērojama pamatlietā aplūkotajiem valsts tiesību aktiem, ir jāpārbauda, vai minētajos tiesību aktos paredzētā līdzdalība ir pietiekama, lai tās turētājam zināmā mērā tiktu ļauts ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību.

25 Izskat?maj? liet? no *ErbStG* 13.a panta 1. un 2. punkta, lasot tos kopsakar? ar š? paša panta 4. punkta 3) apakšpunktu, izriet, ka iesp?ja sa?emt attiec?gos nodok?u atvieglojumus ir pak?auta nosac?jumam, ka [personai] ir j?pieder vair?k nek? 25 % sabiedr?bas kapit?la.

26 V?cijas vald?ba nor?da, ka atbilstoši V?cijas ties?b?m š?da l?dzdal?ba sabiedr?bas kapit?l? zin?m? m?r? ?auj ietekm?t sabiedr?bas l?mumus un noteikt t?s darb?bu. Š?da l?dzdal?ba akcion?ram sniedz blo??još? maz?kuma ties?bas svar?gu, uz??muma n?kotni nosakošu l?mumu pie?emšan?.

27 Pamatliet? apl?kotaj?s valsts ties?bu norm?s paredz?tais nodok?u atvieglojumu m?r?is ir tostarp b?tiskas l?dzdal?bas sabiedr?b? mantiniekus mudin?t iesaist?ties t?s vad?b?, lai galu gal? var?tu nodrošin?t uz??muma izdz?vošanu un darbavietu saglab?šanu.

28 Šis m?r?is tiekot nodrošin?ts, atce?ot ar atpaka?ejošu sp?ku attiec?gos *ErbStG* 13.a panta 5. punkt? paredz?tos nodok?u atvieglojumus, ja mantinieks piecu gadu laik? p?c da?u kapit?lsabiedr?b? ieg?šanas t?s visas vai da?u no t?m atsavina.

29 T?d?j?di ir j?nor?da, ka V?cijas likumdev?js pamatliet? apl?koto nodok?u atvieglojumu pieš?iršanai ir noteicis l?dzdal?bas apm?ru, kas kapit?lsabiedr?bas da?u tur?t?jam ?auj ietekm?t vad?bu vai kontrol?t to, un paredz?jis nosac?jumus, kuru m?r?is ir nodrošin?t, lai min?t? tur?t?ja [l?dzdal?bas] ieg?šanas vien?gais m?r?is neb?tu kapit?la ieguld?šana.

30 L?dz ar to ir j?uzskata, ka pamatliet? apl?kotie valsts ties?bu akti liel?koties attiecas uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un atbilstoši Tiesas judikat?rai ietilpst tikai to L?guma noteikumu piem?rošanas jom?, kuri attiecas uz šo br?v?bu. Pie?emot, ka š?ds pas?kums var?tu rad?t š??rš?us kapit?la br?vai apritei, š?da ietekme b?tu br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu iesp?jam? š??rš?a neizb?gamas sekas un t?s neattaisnotu min?t? pas?kuma p?rbaudi, ?emot v?r? L?guma normas par kapit?la br?vu apriti (šaj? zi?? skat. 2007. gada 25. oktobra spriedumu liet? C-464/05 *Geurts un Vogten*, Kr?jums, I-9325. lpp., 16. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

31 Katr? zi??, run?jot par faktiem pamatliet?, ir skaidrs, ka mirušajai personai pieder?ja attiec?g?s sabiedr?bas kapit?lda?as 100 % apm?r?, un l?dz ar to nav noliedzams, ka p?d?jais min?tais var?ja zin?m? m?r? ietekm?t [sabiedr?bas] l?mumus un noteikt t?s darb?bu.

32 T?d?? attiec?gais pamatliet? apl?kotais pas?kums nav j?p?rbauda, ?emot v?r? L?guma normas par kapit?la br?vu apriti.

33 Run?jot par L?guma noda?u par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, taj? nav nevienas normas, ar kuru t?s noteikumu piem?rošanas joma tiktu paplašin?ta uz situ?cij?m, kad [personai] pieder kapit?lda?as sabiedr?b?, kuras juridisk? adrese ir treš? valst? (šaj? zi?? skat. 2007. gada 10. maija r?kojumu liet? C-102/05 *A un B*, Kr?jums, I-3871. lpp., 29. punkts, k? ar? 2007. gada 24. maija spriedumu liet? C-157/05 *Holböck*, Kr?jums, I-4051. lpp., 28. punkts). Pamatliet? runa ir par l?dzdal?bu kapit?lsabiedr?b?, kuras juridisk? adrese ir Kan?d?.

34 L?dz ar to LESD 49. un n?kamie panti nav piem?rojami t?d? situ?cij?, k?da tiek apl?kota pamatliet?.

35 ?emot v?r? visus šos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka t?di dal?bvalsts ties?bu akti, k?di tiek apl?koti pamatliet?, saska?? ar kuriem mantojuma nodok?a apr??in?šan? t?dam mantojumam k? l?dzdal?ba treš? valst? dibin?t? kapit?lsabiedr?b? netiek piem?roti noteikti nodok?u atvieglojumi, lai gan šie paši atvieglojumi tiek piem?roti š?das l?dzdal?bas mantojumam, ja sabiedr?bas juridisk? adrese ir dal?bvalst?, liel?koties attiecas uz br?v?bu veikt

uz??m?jdarb?bu LESD 49. un n?kamo pantu izpratn?, jo š? l?dzdal?ba t?s tur?t?jam zin?m? m?r? ?auj ietekm?t min?t?s sabiedr?bas l?mumus un noteikt t?s darb?bu. Šie panti nav piem?rojami t?d? situ?cij?, kad [personai] pieder kapit?lda?as sabiedr?b?, kuras juridisk? adrese ir treš? valst?.

Par ties?šan?s izdevumiem

36 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

T?di dal?bvalsts ties?bu akti, k?di tiek apl?koti pamatliet?, saska?? ar kuriem mantojuma nodok?a apr??in?šan? t?dam mantojumam k? l?dzdal?ba treš? valst? dibin?t? kapit?lsabiedr?b? netiek piem?roti noteikti nodok?u atvieglojumi, lai gan šie paši atvieglojumi tiek piem?roti š?das l?dzdal?bas mantojumam, ja sabiedr?bas juridisk? adrese ir dal?bvalst?, liel?koties attiecas uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu LESD 49. un n?kamo pantu izpratn?, jo š? l?dzdal?ba t?s tur?t?jam zin?m? m?r? ?auj ietekm?t min?t?s sabiedr?bas l?mumus un noteikt t?s darb?bu. Šie panti nav piem?rojami t?d? situ?cij?, kad [personai] pieder kapit?lda?as sabiedr?b?, kuras juridisk? adrese ir treš? valst?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.