

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 19 lipca 2012 r.(*)

Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Podatki bezpośrednio – Podatek od spadków – Sposób ustalania wymiaru podatku – Nabycie w drodze dziedziczenia udziałów w charakterze jedynego udziałowca w spółce kapitałowej z siedzibą w państwie trzecim – Uregulowania krajowe wywołujące korzyści podatkowe z tytułu udziału w tego rodzaju spółce

W sprawie C-31/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 15 grudnia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 stycznia 2011 r., w postępowaniu:

Marianne Scheunemann

przeciwko

Finanzamt Bremerhaven,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, U. Løhmus (sprawozdawca), A. Rosas, A. Ó Caoimh i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 marca 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 ust. 1 TFUE i art. 65 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między M. Scheunemann a Finanzamt Bremerhaven (urzędem podatkowym w Bremerhaven, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie decyzji o ustaleniu wymiaru podatku od spadku obejmującego między innymi udziały w spółce

kapitałowej z siedzibą w państwie trzecim.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony na mocy traktatu z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5):

„Z zastrzeżeniem następujących przepisów, państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału, dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą, zawartą w załączniku I”.

4 Pośród kategorii przepływów kapitału, o których mowa w art. 1 dyrektywy 88/361, załącznik I do tej dyrektywy, w tytule XI, „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, wymienia między innymi spadki i zapisy.

Prawo niemieckie

5 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ustawy o podatku od spadków i darowizn) w brzmieniu z dnia 27 lutego 1997 r. (BGBl. 1997 I, s. 378), zmienionej ostatnio ustawą z dnia 10 października 2007 r. (BGBl. 2007 I, s. 2332) (zwanej dalej „ErbStG”), przewiduje, że „podatkowi od spadków (i darowizn) podlega [...] nabycie spadku”.

6 Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 ErbStG całość masy spadkowej po zmarłym będącym w chwili śmierci rezydentem niemieckim podlega podatkowi od spadków. Słuchacz objęty również skądinąd majątkiem znajdującym się w innym państwie.

7 Paragraf 13a ust. 1 i 2 ErbStG stanowi:

„1. Majątek przedsiębiorstwa, majątek rolny i leśny oraz udziały w spółkach kapitałowych w rozumieniu ust. 4 nie podlegają opodatkowaniu, z zastrzeżeniem zdania drugiego, do wysokości 225 000 [EUR]

1) w razie nabycia w drodze dziedziczenia; [...]

2. Wartość pozostałej części majątku w rozumieniu ust. 4 po zastosowaniu ust. 1 określa się na 65% jej rzeczywistej wartości”.

8 Zgodnie z § 13a ust. 4 pkt 3 ErbStG „kwota wolna od podatku oraz obniżenie wartości stosuje się do [...] udziałów w spółce kapitałowej, jeżeli siedziba lub zarząd spółki w chwili powstania zdarzenia podatkowego znajdował się w kraju, a bezpośredni udział spadkodawcy albo darczyńcy w kapitale nominalnym tej spółki był większy niż jedna czwarta”.

9 Zgodnie z § 13a ust. 5 pkt 4 ErbStG kwota wolna od podatku oraz obniżenie wartości znosi się ze skutkiem wstecz w razie zbycia przez spadkobiercę całości lub części udziałów w spółce kapitałowej w okresie pięciu lat od ich nabycia.

10 Jak wynika z akt sprawy przekazanych Trybunałowi, wskutek wyroku z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, niemieckie organy skarbowe zaczęły stosować korzyści przewidziane w § 13a ust. 1 i 2 ErbStG również do udziałów w spółkach kapitałowych nienotowanych na giełdzie, mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Republika Federalna Niemiec. Udziały w spółkach z siedzibą poza terytorium Unii

Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego nadal są wyłączone.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 Marianne Scheunemann, zamieszkała w Niemczech, jest jedyną spadkobierczynią po swoim ojcu, również rezydencie niemieckim, zmarłym w lutym 2007 r. Spadek, obejmujący między innymi udziały w charakterze jedynego udziałowca w spółce kapitałowej z siedzibą w Kanadzie, objęty został w Niemczech podatkiem od spadków.

12 Decyzją z dnia 24 listopada 2008 r. Finanzamt ustalił wysokość podatku od spadków należnego od M. Scheunemann na kwotę 299 381,95 EUR, określając wartość udziału spadkodawcy w spółce kapitałowej na kwotę 1 142 115 EUR. Ponieważ ani siedziba, ani zarząd tej spółki nie znajdowały się na terytorium kraju ani na terytorium innego państwa członkowskiego, nie zastosowano kwoty wolnej od podatku w wysokości 225 000 EUR przewidzianej w § 13a ust. 1 ErbStG ani obniżenia wartości na podstawie § 13a ust. 2 tej ustawy.

13 Marianne Scheunemann, uznawszy, że ma prawo do tych korzyści, wniosła odwołanie od decyzji Finanzamt.

14 Po oddaleniu odwołania M. Scheunemann wniosła skargę do Finanzgericht Bremen, który skargi tej nie uwzględnił. Zdaniem tego sądu korzyści podatkowe z tytułu § 13a ust. 4 pkt 3 ErbStG należy oceniać nie w świetle swobody przepływu kapitału, lecz jedynie pod względem swobody prowadzenia działalności gospodarczej, jako że przewidziany w tym przepisie minimalny udział spadkodawcy w kapitale nominalnym spółki w wysokości jednej czwartej umożliwiał wywieranie wpływu na działania spółki. Swoboda prowadzenia działalności gospodarczej nie ma zaś zastosowania wobec spółki z siedzibą w państwie trzecim, jak w niniejszym przypadku.

15 Bundesfinanzhof, do którego wpłynęła „Revision” na orzeczenia tego sądu, uznaje, iż postanowienia traktatu FUE dotyczą swobody prowadzenia działalności gospodarczej nie znajdując zastosowania do rozpatrywanej sytuacji. Sąd ten zauważa, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału opodatkowanie wszelkiego rodzaju spadków podlega postanowieniom dotyczącym swobody przepływu kapitału. W związku z powyższym sąd ten stawia kwestię, czy postanowienia owe stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów mających zastosowanie w zawisłym przed nim sporze.

16 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. [63] ust. 1 [TFUE] w związku z art. 65 [TFUE] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisów prawa państwa członkowskiego, które do celów ustalenia wymiaru podatku od spadków przewiduje, że należy do majątku prywatnego udział jedynego wspólnika w spółce kapitałowej z siedzibą i zarządem w Kanadzie uwzględnia się w pełnej wartości, podczas gdy przy dziedziczeniu takiego udziału w spółce kapitałowej z siedzibą albo zarządem w kraju przyznawana jest kwota wolna od podatku, a pozostała wartość uwzględniana jest jedynie w wysokości 65%?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Występując z pytaniem prejudycjalnym, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy postanowienia traktatu dotyczą swobodnego przepływu kapitału należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów prawa państwa członkowskiego wyliczających przy ustalaniu wymiaru podatku od spadków prawo do określonych korzyści

podatkowych w odniesieniu do dziedziczenia udziałów w spółce kapitałowej z siedzibą w państwie trzecim, podczas gdy korzyści te przysługują w przypadku dziedziczenia udziałów w spółce z siedzibą w państwie członkowskim.

18 Na wstępie zarówno rząd niemiecki, jak Komisja wskazują, że rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym przepisy krajowe nie są objęte swobodą przepływu kapitału, lecz swobodą prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ udziały będące przedmiotem sprawy pozwalają wywierać wpływ na decyzje spółki.

19 W związku z tym należy w pierwszej kolejności rozstrzygnąć, czy do rozpatrywanych przepisów powinien znaleźć zastosowanie art. 49 TFUE, dotyczący swobody prowadzenia działalności gospodarczej, czy art. 63 TFUE, dotyczący swobody przepływu kapitału.

20 W tej kwestii z utrwalonego już orzecznictwa wynika, że w celu ustalenia, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody, należy wziąć pod uwagę przedmiot omawianego uregulowania (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 33; a także z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-132/10 Halley, Zb.Orz. s. I-8353, pkt 17).

21 W sprawie przed sądem krajowym celem rozpatrywanych przepisów jest opodatkowanie spadku obejmującego między innymi udziały w spółce kapitałowej.

22 Jak wynika również z orzecznictwa Trybunału, opodatkowanie spadków podlega co do zasady art. 63 TFUE, dotyczącemu swobody przepływu kapitału. Dziedziczenie, które polega na przejściu majątku po osobie zmarłej na jedną lub więcej osób, objęte tytułem XI załącznika I do dyrektywy 88/361, „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, stanowi bowiem przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 września 2008 r.: w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 39; w sprawie C-43/07 Arens-Sikken, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 30; a także wyroki: z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-35/08 Busley i Cibrian Fernandez, Zb.Orz. s. I-9807, pkt 18; z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawie C-25/10 Missionswerk Werner Heukelbach, Zb.Orz. s. I-497, pkt 16).

23 Należy jednak przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ustawodawstwo krajowe może zastosowanie tylko do takich udziałów kapitałowych, które niewątpliwie pozwalają na wywieranie wpływu na decyzje spółki i na jej działalność, podlega postanowieniom traktatu dotyczącym swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobody przepływu kapitału (www. wyrok w sprawach połączonych Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W związku z powyższym rozstrzygnięcie, której ze swobód podlegają przepisy rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, wymaga ustalenia, czy udział, o którym mowa w tych przepisach, jest wystarczający do wywierania przez udziałowca wpływu na decyzje spółki i jej działalność.

25 W niniejszej sprawie, jak wynika z § 13a ust. 1 i 2 ErbStG w związku z ust. 4 pkt 3 tego paragrafu, możliwość uzyskania przewidzianych tam korzyści podatkowych jest uwarunkowana posiadaniem udziału w wysokości ponad 25% kapitału spółki.

26 Rząd niemiecki twierdzi, że według prawa niemieckiego taki udział w kapitale spółki pozwala wywierać wpływ na jej decyzje oraz działalność. Udział taki daje bowiem udziałowcy

mniej?o?? blokuj?c? w odniesieniu do istotnych decyzji okre?laj?cych spos?b prowadzenia przedsi?biorstwa.

27 Cel korzy?ci podatkowych przewidzianych w rozpatrywanych przepisach krajowych polega? ma w szczeg?lnoci na sk?onieniu spadkobierc?w istotnych udzia?w w sp?kach do zaanga?owania si? w zarz?dzanie nimi, co zapewni? ma ostatecznie przetrwanie przedsi?biorstwa i utrzymanie miejsc pracy.

28 Osi?gni?cie tego celu zapewnia mo?liwo?? cofni?cia ze skutkiem wstecz omawianych korzy?ci podatkowych, przewidziana w § 13a ust. 5 ErbStG, w razie zbycia przez spadkobierc? ca?oci lub cz??ci udzia?w w sp?ce w okresie pi?ciu lat od ich nabycia.

29 Nale?y wobec tego zauwa?y?, ?e ustawodawca niemiecki okre?li? do cel?w udzielenia omawianych korzy?ci podatkowych minimalny udzia? pozwalaj?cy udzia?owcy sp?ki kapita?owej wp?ywa? na zarz?dzanie i kontrol? nad t? sp?k? i wprowadzi? wymagania zapewniaj?ce, ?e udzia?owiec ten nie kieruje si? wy??cznie zamiarem lokaty kapita?u.

30 W zwi?zku z tym nale?y uzna?, ?e rozpatrywane w sprawie przed s?dem krajowym przepisy dotycz? w przewa?aj?cej mierze swobody prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej i mieszcz? si?, zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, wy??cznie w zakresie zastosowania postanowie? traktatu reguluj?cych t? swobod?. Je?eli tego rodzaju przepisy krajowe mia?yby skutki w postaci ograniczenia swobody przep?ywu kapita?u, skutki te nale?a?oby uzna? za nieuchronn? konsekwencj? ewentualnego ograniczenia swobody prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. Nie uzasadniaj? one rozpatrywania tych przepis?w z punktu widzenia postanowie? traktatu dotycz?cych swobody przep?ywu kapita?u (zob. podobnie wyrok z dnia 25 pa?dziernika 2007 r. w sprawie C-464/05 Geurts i Vogten, Zb.Orz. s. I-9325, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W ka?dym razie za?, je?eli chodzi o okoliczno?ci faktyczne sprawy przed s?dem krajowym, jest bezsporne, ?e udzia? spadkodawcy w kapitale sp?ki wynosi? 100%, w zwi?zku z czym spadkodawca ten mia? w spos?b niew?tpliwy wp?yw na decyzje i dzia?alno?? tej sp?ki.

32 W zwi?zku z powy?szym nie ma powodu analizowa? przepis?w rozpatrywanych w sprawie przed s?dem krajowym z punktu widzenia postanowie? traktatu dotycz?cych swobody przep?ywu kapita?u.

33 Je?eli chodzi o rozdzia? traktatu dotycz?cy swobody prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, to nie zawiera on ?adnego postanowienia, kt?re rozszerza?oby zakres jego zastosowania na sytuacje zwi?zane z udzia?ami w sp?ce z siedzib? w pa?stwie trzecim (zob. podobnie postanowienie z dnia 10 maja 2007 r. w sprawie C-102/05 A i B, Zb.Orz. s. I-3871, pkt 29; a tak?e wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 28). W sprawie przed s?dem krajowym chodzi za? o udzia?y w sp?ce z siedzib? w Kanadzie.

34 W zwi?zku z tym art. 49 TFUE i nast?pne nie znajduj? zastosowania w sytuacji b?d?cej przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym.

35 W zwi?zku z ca?oci? powy?szych rozwa?a? na postawione pytanie trzeba odpowiedzie?, i? przepisy prawa pa?stwa cz?onkowskiego wy??czaj?ce przy ustalaniu wymiaru podatku od spadk?w prawo do okre?lonych korzy?ci podatkowych w odniesieniu do dziedziczenia udzia?w w sp?ce kapita?owej z siedzib? w pa?stwie trzecim, podczas gdy korzy?ci te przys?uguj? w przypadku dziedziczenia udzia?w w sp?ce z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, dotycz? w przewa?aj?cej mierze wykonywania swobody prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 49 TFUE i nast?pnych, jako ?e udzia? ten pozwala udzia?owcy wywiera? wp?yw

na decyzje i działania?? spółki. Postanowienia te nie znajdują zastosowania w sytuacji związanej z udziałami w spółce z siedzibą w państwie trzecim.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Przepisy prawa państwa członkowskiego wyrażające przy ustalaniu wymiaru podatku od spadków prawo do określonych korzyści podatkowych w odniesieniu do dziedziczenia udziałów w spółce kapitałowej z siedzibą w państwie trzecim, podczas gdy korzyści te przysługują w przypadku dziedziczenia udziałów w spółce z siedzibą w państwie członkowskim, dotyczą w przeważającej mierze wykonywania swobody prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 49 TFUE i następnych, jako że udział ten pozwala udziałowcy wywierać wpływ na decyzje i działania?? spółki. Postanowienia te nie znajdują zastosowania w sytuacji związanej z udziałami w spółce z siedzibą w państwie trzecim.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.