

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. kovo 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 63 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – Dividendų, išmokėtų kolektyvinio investavimo subjektams (KIS), apmokestinimas – KIS rezidentai ir nerezidentai – Nevienodas vertinimas – Mokestis prie šaltinio, taikomas tik dividendams, kurie išmokėti KIS nerezidentams – Situacijų panašumas – Vertinimas – Atsižvelgimas į KIS dalininkų apmokestinimo tvarką ir subjektų rezidentų apmokestinimą kitais mokesčiais – Nebuvimas“

Byloje C-545/19

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija) 2019 m. liepos 9 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2019 m. liepos 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

AllianzGI-Fonds AEVN

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas A. Arabadžiev, teisėjai I. Ziemele, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (pranešėjas) ir A. Kumin,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *AllianzGI-Fonds AEVN*, atstovaujamo *advogadas* J. Lobato Heitor, R. Pereira de Abreu ir *advogado* F. Cabral Matos,

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamų L. Inez Fernandes, A. de Almeida Morgado, A. Homem ir P. Barros da Costa,

– Europos Komisijos, atstovaujamų W. Roels ir G. Braga da Cruz,

susipažinęs su 2021 m. gegužės 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 56 ir 63 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *AllianzGI-Fonds AEVN* ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) ginčą dėl aktų, kuriais remdamasis pastarasis išskaičiavo juridinių asmenų pelno mokestį prie šaltinio už 2015 ir 2016 m., panaikinimo.

Portugalijos teisė

3 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Mokesčių lengvatų nuostatos, toliau – EBF) 22 straipsnyje buvo nustatyta:

„1 – Juridiniai asmenų pelno mokestis pagal šiame straipsnyje nurodytas sąlygas taikomas perleidžiamų vertybinių popierių investiciniams fondams, nekilnojamojo turto investiciniams fondams, bendrovėms, investuojantioms ? perleidžiamuosius vertybinius popierius, ir nekilnojamojo turto investiciniams bendrovėms, ?steigtoms ir veikiančioms pagal nacionalinės teisės aktus.

<...>

3 – Nustatant apmokestinamąjį pelną, neatsižvelgiama ? pajamas, nurodytas [*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizinis asmenų pajamų mokesčio kodeksas)] 5, 8 ir 10 straipsniuose, nebent šios pajamos yra gautos iš subjekto, turinčio rezidavimo vietą ar buveiną šalyje, teritorijoje arba regione, kur taikoma gerokai palankesnė apmokestinimo tvarka, ir kurie yra ?traukti ? už finansų sritį atsakingo vyriausybės nario ?sakymu patvirtintą sąrašą, taip pat neatsižvelgiama ? išlaidas, susijusias su tokiomis pajamomis, arba numatytas [*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Juridinių asmenų pelno mokesčio kodeksas)] 23 A straipsnyje, ir neatsižvelgiama ? pajamas, ?skaitant nuolaidas, bei išlaidas, susijusias su valdymo arba kitų rėšių mokesčiais, sumokėtais 1 dalyje nurodytiems subjektams.

<...>

6–1 dalyje nurodyti subjektai atleidžiami nuo *derrama municipal* (savivaldybės lygmens pelno mokestis) ir *derrama estadual* (valstybės lygmens pelno mokestis).

7 – Susijungimams, skaidymams ar pasirašymams natūra, kuriuose dalyvauja 1 dalyje nurodyti subjektai, ?skaitant juridinio asmens statuso neturinčius subjektus, *mutatis mutandis* taikomi Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 73, 74, 76 ir 78 straipsniai, o pasirašymams natūra turi būti taikoma šio kodekso 73 straipsnio 3 dalyje numatyta turto perleidimo tvarka.

8 – Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 88 straipsnyje numatyti specialūs mokesčių tarifai, *mutatis mutandis* taikomi šiai tvarkai.

<...>

10 – Nuo 1 dalyje nurodyto apmokestinamojo asmens gautą pajamą nereikia atskaityti juridinio asmens pelno mokesčio prie šaltinio.

<...>

14–7 dalies nuostatos taikomos šioje dalyje nurodytiems sandoriams, kuriuose dalyvauja subjektai, kurių būstinė, administracijos centras ar buveinė yra Portugalijos teritorijoje ar kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje arba Europos ekonominėje erdvėje, su sąlyga, kad egzistuoja

administracinio bendradarbiavimo pareiga keistis informacija ir teikti pagalbą renkant mokesčius, taip, kaip yra reikalaujama Europos Sąjungoje.

15–1 dalyje nurodytą bendrovę ar fondą valdymo įstaigos yra solidariai atsakingos už bendrovę ar fondą, kurią valdymas joms patiktas, mokesčių skolas.“

4 EBF 22 A straipsnyje nustatyta:

„1 – Nepažeidžiant 3 dalies nuostatų, pajamos iš subjektų, kuriems taikoma pirmesniame straipsnyje numatyta tvarka, akcijų ar kapitalo dalių apmokestinamos fizinių asmenų pajamų mokesčiu arba juridinių asmenų pelno mokesčiu pagal šias nuostatas:

a) tuo atveju, kai pajamos paskirstomos Portugalijos teritorijoje reziduojantiems gavėjams arba kai pajamos priskirtinos šioje teritorijoje esančiam nuolatiniam padaliniiui, išskaičiuojant mokestį prie šaltinio:

i) Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodekso 71 straipsnio 1 dalyje numatytu tarifu, kai gavėjai apmokestinami fizinių asmenų pajamų mokesčiu, ir mokestis prie šaltinio yra galutinis, jei pajamos gautos ne iš komercinės, gamybinės arba žemės ūkio veiklos;

ii) Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 94 straipsnio 4 dalyje numatytu tarifu, kai gavėjai apmokestinami šiuo mokesčiu, ir mokestis prie šaltinio sudaro mokesčio avansą, nebent apmokestinamasis asmuo atleidžiamas nuo juridinių asmenų pelno mokesčio, jo netaikant pajamoms iš kapitalo, ir tokiu atveju mokestis prie šaltinio yra galutinis.

<...>

c) pajamų iš nekilnojamojo turto investicinių fondų kapitalo dalių ir nekilnojamojo turto investicinių bendrovių akcijų atveju, kai šios pajamų gavėjai yra apmokestinamieji asmenys nerezidentai, kurie neturi nuolatinio padalinio Portugalijos teritorijoje, kuriai šios pajamos priskiriamos, galutinai išskaičiuojant 10 % tarifo mokestį prie šaltinio, jeigu tai pajamos, paskirstytos arba gautos iš investicinių vienetų išpirkimo sandorių, arba konkrečiai 10 % tarifu kitais atvejais;

d) pajamų iš perleidžiamų vertybinių popierių investicinių fondų kapitalo dalių arba investicinių bendrovių, kurioms taikoma pirmesniame straipsnyje numatyta tvarka, akcijų, įskaitant kapitalo prieaugį, gautų išpirkus ar apmokėjus tokias dalis, atveju, kai gavėjai nėra Portugalijos teritorijoje reziduojantys asmenys ir neturi joje nuolatinio padalinio, kuriam šios pajamos priskiriamos, pajamos atleidžiamos nuo fizinių asmenų pajamų mokesčio ir juridinių asmenų pelno mokesčio;

e) kitais atvejais – pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodekse ar Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekse numatytas nuostatas.

2 – Pirmesnės dalies a punkto i papunkčio ir b punkto nuostatos taikomos nepažeidžiant galimybių apmokestinti visas pajamas, kai tai pajamos, kurias fizinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinami asmenys gavo ne iš komercinės, pramoninės ar žemės ūkio veiklos, o tokiu atveju mokestis prie šaltinio sudaro mokesčio avansą pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodekso 78 straipsnio nuostatas.

3–1 dalies c ir d punktų nuostatos netaikomos, o pajamos apmokestinamos pagal 1 dalies a, b arba e punkto nuostatas, jeigu:

- a) gavėjai gyvena šalyje, teritorijoje ar regione, kuriems taikoma gerokai palankesnė apmokestinimo tvarka pagal už finansus atsakingo vyriausybės nario sprendimu patvirtintą sprendimą;
- b) gavėjai yra subjektai nerezidentai, kurių daugiau kaip 25 % kapitalo tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso nacionalinėje teritorijoje reziduojantiems subjektams ar fiziniams asmenims.

<...>

13 – Taikant tokios tvarkos pajamos iš nekilnojamojo turto investicinių fondų kapitalo dalių ir nekilnojamojo turto investicinių bendrovių akcijų, įskaitant kapitalo prieaugį, susidariusį perleidus už atlygą, išpirkus ar apmokėjus tokias kapitalo dalis, laikomos pajamomis iš nekilnojamojo turto.“

5 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 3 straipsnio 1 dalis buvo suformuluota taip:

„Juridinių asmenų pelno mokestis mokamas:

<...>

d) už įvairių kategorijų pajamas, kurios įskaitomos apskaičiuojant fizinių asmenų pajamų mokestį, taip pat už turto vertės padidėjimą, kurį neatlygintinai gauna ankstesnio straipsnio 1 dalies c punkte nurodyti subjektai, neturintys nuolatinio padalinio, arba kurio, jeigu šie subjektai turi tokį padalinį, negalima jiems priskirti.“

6 Šio kodekso 4 straipsnyje nustatyta:

„2 – Juridiniams asmenims ir kitiems subjektams, kurie Portugalijos teritorijoje neturi nei buveinės, nei faktinio valdymo centro, pelno mokestis taikomas tik pajamoms, kurias jie gauna minėtoje teritorijoje.

3 – Taikant ankstesnės dalies nuostatas, Portugalijos teritorijoje gautomis pajamomis laikomos pajamos, priskirtos nuolatiniam padaliniui, esančiam minėtoje teritorijoje, taip pat pajamos, kurios, neatitinkant šio reikalavimo, yra toliau nurodytos:

<...>

c) toliau išvardytos pajamos, kurių mokėtojas Portugalijos teritorijoje turi savo rezidavimo vietą, buveinę ar faktinio valdymo centrą arba kurių mokėjimas priskirtinas nuolatiniam padaliniui, esančiam minėtoje teritorijoje:

<...>

3) kitos pajamos iš kapitalo;

<...>“

7 Šio kodekso 87 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„25 % pelno mokesčio tarifas taikomas pajamoms, gautoms subjektams, kurie Portugalijos teritorijoje neturi buveinės ar faktinio valdymo centro ir minėtoje teritorijoje neturi nuolatinio padalinio, kuriam būtų galima priskirti tokias pajamas <...>“

8 To paties kodekso 88 straipsnio 11 dalyje nurodyta:

„Juridinių asmenų pelno mokestis apmokestinamas subjektas paskirstytas pelnas subjektams, kurie visiškai ar iš dalies neapmokestinami, atskirai apmokestinamas 23 % tarifu, įskaitant šiuo atveju pajamas iš kapitalo, kai akcijų, už kurias gautas šis pelnas, tas pats apmokestinamasis asmuo nepertraukiamai neišlaikė metus iki jo perdavimo disponuoti ir būtinai laiką, kad būtų pasibaigęs šis laikotarpis.“

9 Juridinių asmenų pelno mokestis kodekso 94 straipsnyje nustatyta:

„1 – Juridinių asmenų pelno mokestis prie šaltinio taikomas šioms Portugalijos teritorijoje gautoms pajamoms:

<...>

c) pajamoms iš kapitalo, nenurodytoms ankstesniuose punktuose, ir pajamoms iš nekilnojamojo turto, kaip šios srovos apibrėžiamos fizinių asmenų pajamų mokestis tikslais, kai tokias pajamas išmokantis asmuo yra juridinių asmenų pelno mokestis apmokestinamas subjektas arba kai tai yra išlaidos, susijusios su fizinių asmenų pajamų mokestis apmokestinamas subjektas, kurie tvarko apskaitą ar privalo ją tvarkyti, profesine ar darbine veikla;

<...>

3 – Mokestis prie šaltinio sudaro mokestis avansų, išskyrus toliau išvardytais atvejais, kuriais jis taikomas galutinai:

<...>

b) kai pajamas, išskyrus pajamas iš nekilnojamojo turto, gaunantis subjektas yra nerezidentas, kuris Portugalijos teritorijoje neturi nuolatinio padalinio arba, jeigu jį turi, šios pajamos negali būti priskiriamos minėtam gavėjui.

<...>

5 – Ankstesnė dalis netaikoma atskaitymams, kurie pagal 3 dalį yra galutiniai, ir jiems taikomi 87 straipsnyje numatyti mokestis tarifai.

6 – Juridinių asmenų pelno mokestis prie šaltinio išskaitymo prievolė atsiranda tą dieną, kuri Fizinių asmenų pajamų mokestis kodekse yra numatyta tokia pati prievolė, arba, kai tai netaikoma, dieną, kuri pajamos perduodamos gavėjui disponuoti, o sumos valstybei turi būti sumokėtos iki mėnesio, einančio po to mėnesio, kurį jos buvo atskaitytos, 20 dienos, laikantis Fizinių asmenų pajamų mokestis kodekse ar jo įgyvendinimuose teisės aktuose nustatytą sąlygą.“

10 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos [*Código do Imposto do Selo* (Žyminio mokestis kodeksas)] bendrosios lentelės 29 punkte buvo nustatyta:

„29 – Kolektyvinio investavimo subjektas, patenkančios EBF 22 straipsnio taikymo sritį, grynųjų apskaitinų vertė:

29.1 – kolektyvinio investavimo subjektai, investuojantys tik pinigų rinkos priemones ir indėlius: 0,0025 % per ketvirtį nuo atitinkamos vertės.

29.2 – kiti kolektyvinio investavimo subjektai: 0,00125 % per ketvirtį nuo atitinkamos vertės.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 *AllianzGI-Fonds AEVN* yra atviras kolektyvinio investavimo subjektas (KIS), ?steigtas pagal Vokietijos teis?s aktus ir turintis buvein? Vokietijoje. J? valdo valdymo ?staiga, kurios buvein? taip pat yra Vokietijoje ir kuri Portugalijoje n?ra rezident? ir neturi nuolatinio padalinio.

12 *AllianzGI-Fonds AEVN*, rezidentas mokes?i? tikslais Vokietijoje, ?ioje valstyb?je nar?je yra atleidžiamas nuo bendrovi? mokes?io pagal Vokietijos teis?s aktus. Šis mokestinis statusas jam neleidžia susigr?žinti užsienyje sumok?t? mokes?i? mokestinio kredito forma d?l dvigubo tarptautinio apmokestinimo arba reikalauti gr?žinti šiuos mokes?ius.

13 2015 ir 2016 m. *AllianzGI-Fonds AEVN* tur?jo ?vairi? Portugalijoje reziduojan?i? bendrovi? akcij?. Dividendai, kuriuos jis šiuo pagrindu gavo per šiuos dvejus metus, pagal Juridini? asmen? pelno mokes?io kodekso 87 straipsnio 4 dalies c punkt? buvo apmokestinti 25 % tarifo mokes?iu prie šaltinio, iš viso 39 371,29 EUR.

14 Už 2015 m. *AllianzGI-Fonds AEVN* buvo gr?žinta 5 065,98 EUR pagal Portugalijos Respublikos ir Vokietijos Federacin?s Respublikos sudaryt? sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurioje dividendams numatytas maksimalus 15 % apmokestinimo tarifas.

15 2017 m. gruodžio 29 d. *AllianzGI-Fonds AEVN* pateik? mokes?i? ir muit? administratoriui administracin? skund? d?l akt?, kuriais šis išskait? juridini? asmen? pelno mokest? prie šaltinio už 2015 ir 2016 m. Jis praš? panaikinti šiuos aktus d?l S?jungos teis?s pažeidimo ir pripažinti jo teis? ? Portugalijoje nepagr?stai patirto mokes?io gr?žinim?. 2018 m. lapkri?io 13 d. sprendimu šis skundas buvo atmestas.

16 2019 m. vasario 12 d. *AllianzGI-Fonds AEVN* kreip?si ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism? *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokes?i? byl? arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija), kad b?t? panaikinti aktai, kuriais išskaitytas 34 305,31 EUR mokes?io prie šaltinio perviršis.

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme *AllianzGI-Fonds AEVN* teigia, kad 2015 ir 2016 m. KIS, ?steigtiems ir vykdančioms veikl? pagal Portugalijos teis?s aktus, buvo taikoma palankesn? apmokestinimo tvarka nei ta, kuri jam taikyta Portugalijoje, nes, kiek tai susij? su Portugalijoje ?steigt? bendrovi? išmok?tais dividendais, šie subjektai buvo atleisti nuo juridini? asmen? pelno mokes?io pagal EBF 22 straipsnio 3 dal?. *AllianzGI-Fonds AEVN* mano, kad d?l to, jog buvo apmokestintas 25 % tarifu nuo Portugalijoje ?steigt? bendrovi? jam išmok?t? dividend?, jis patyr? diskriminacij?, draudžiam? pagal SESV 18 straipsn?, ir kapitalo jud?jimo laisv?s apribojim?, draudžiam? pagal SESV 63 straipsn?.

18 Mokes?i? ir muit? administratorius savo ruožtu tvirtina, kad Portugalijos apmokestinimo tvarka, taikoma KIS, ?steigtiems ir vykdančioms veikl? pagal nacionalin?s teis?s aktus, ir tvarka, taikoma Vokietijoje ?steigtiems KIS, d?l savo pob?džio n?ra panašios, nes pagal pirm?j? tvark? taip pat neatmetama galimyb? apmokestinti dividendus subjektams, kuriems ji taikoma, nesvarbu, ar žyminiu mokes?iu, ar specialiu mokes?iu, numatytu Juridini? asmen? pelno mokes?io kodekso 88 straipsnio 11 dalyje. Atsižvelgiant ? tai, kad dividendai apmokestinami skirtingais b?dais, niekas nerodo, kad pagal Portugalijos teis?s aktus ?steigt? ir veikl? vykdan?i? KIS gautiems dividendams tenkanti mokes?i? našta yra mažesn? nei tokio subjekto, koks yra *AllianzGI-Fonds AEVN*, gautiems dividendams Portugalijoje. Mokes?i? ir muit? administratorius priduria, kad taip pat n?ra ?rodyta, jog *AllianzGI-Fonds AEVN* nesusigr?žintos mokes?io dalies jo investuotojai negal?s susigr?žinti.

19 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar d?l to, kad nuo juridini? asmen? pelno mokes?io atleidžiami dividendai, kuriuos Portugalijoje ?steigtos bendrov?s išmoka KIS, kuri? buvein? yra šioje valstyb?je nar?je ir kurie yra ?steigti ir veikia pagal Portugalijos teis?s aktus, ta?iau 25 % tarifu apmokestinami toki? bendrovi? išmokami dividendai KIS, kuri? buvein? yra kitoje S?jungos valstyb?je nar?je ir kurie n?ra ?steigti ir neveikia pagal nacionalin?s teis?s aktus, Portugalijos apmokestinimo tvarka prieštarauja SESV 56 straipsniui, susijusiam su laisvu paslaug? teikimu, arba SESV 63 straipsniui, susijusiam su laisvu kapitalo jud?jimu.

20 Šiomis aplinkyb?mis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokes?i? byl? arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras)) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal SESV 63 straipsn? d?l laisvo kapitalo jud?jimo arba pagal SESV 56 straipsn? d?l laisvo paslaug? teikimo draudžiama tokia apmokestinimo tvarka, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, ?tvirtinta Mokes?i? lengvat? nuostat? 22 straipsnyje, kuriame numatytas galutinio mokes?io prie šaltinio mok?jimas už Portugalijos bendrovi? išmok?tus dividendus, gautus [KIS], kurie n?ra rezidentai Portugalijoje ir yra ?steigti kitose S?jungos valstyb?se nar?se, o [KIS], ?steigti pagal Portugalijos mokes?i? teis?s aktus, kurie yra rezidentai Portugalijoje mokes?i? tikslais, gali b?ti atleisti nuo mokes?io prie šaltinio, kuris mokamas už min?tas pajamas?

2. Ar numatant mokest? prie šaltinio už Portugalijos bendrovi? išmok?tus dividendus, gautus [KIS], kurie n?ra rezidentai Portugalijoje, ir paliekant [KIS] rezidentams galimyb? b?ti atleistiems nuo tokio mokes?io prie šaltinio, pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionaliniai teis?s aktai nustato nepalankias s?lygas dividendams, išmok?tiems [KIS] nerezidentams, nes pastarieji neturi jokios galimybės pasinaudoti min?tu atleidimu?

3. Ar, siekiant ?vertinti diskriminacin? Portugalijos teis?s akt? pob?d?, kurie numato atskiras ir skirtingas mokestines s?lygas [KIS] (rezidentams) bei atitinkamiems [KIS] dalyviams, yra reikšminga apmokestinimo tvarka, taikytina [KIS] dalyviams? Arba, atsižvelgiant ? tai, kad [KIS] rezident? apmokestinimo tvarkai nedaro jokio poveikio ar jos nekei?ia aplinkyb?, kad j? atitinkami dalyviai yra ar n?ra rezidentai Portugalijoje, siekiant nustatyti situacij? panašum?, kad b?t? galima ?vertinti min?t? teis?s akt? diskriminacin? pob?d?, ar reikia atsižvelgti tik ? mokes?ius, taikytinus investicin?s priemon?s lygmeniu?

4. Ar priimtinas nevienodas [KIS] rezident? ir nerezident? Portugalijoje vertinimas, atsižvelgiant ? tai, kad fiziniai ar juridiniai asmenys, kurie yra rezidentai Portugalijoje, turintys [KIS] akcij? (rezident? ar nerezident?), abiem atvejais yra apmokestinami (ir paprastai neatleidžiami) tuo pa?iu b?du už [KIS] išmok?tus dividendus, nors dalyviams nerezidentams taikomi didesni mokes?iai?

5. Atsižvelgiant ? tai, kad diskriminacija, kuri yra šios bylos dalykas, susijusi su pajam?, gaut? iš dividend?, [KIS] rezident? išmok?t? j? atitinkamiems dalyviams, apmokestinimo skirtumu, ar galima, siekiant ?vertinti pajam? apmokestinimo situacij? panašum?, atsižvelgti ? kitus mokes?ius ar rinkliavas, mok?tinus už [KIS] investicijas? Ypa? ar galima ir priimtina, analizuojant panašum?, atsižvelgti ? turto, vartojimo ar kitoki? mokes?i? poveik?, o ne griežtai ? [KIS] pajam? mokest?, ?skaitant galimus specialius mokes?ius?“

D?l prašymo atnaujinti žodin? proceso dal?

21 Kai generalin? advokat? pateik? savo i?vad?, 2021 m. liepos 21 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo *AllianzGI-Fonds AEVN* prašym? atnaujinti ?odin? proceso dal? pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 83 straipsn?.

22 Gr?sdoma savo prašym? *AllianzGI-Fonds AEVN* i? esm?s teigia, kad generalin?s advokat?s i?vada, kiek joje nagrin?jamas *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Bendrovi? mokes?io kodeksas) 14 straipsnio 3 dalies taikymo pagrindin?je byloje klausimas, yra grindžiama naujomis aplinkyb?mis, kuri? šalys dar neaptar?. *AllianzGI-Fonds AEVN* vis? pirma remiasi šios i?vados 10, 20 ir 92 punktais. Be to, ji gin?ija tiek generalin?s advokat?s pateikt? aiškinim? d?l tariamo poreikio išvengti KIS nerezident? paskirstyt? dividend? neapmokestinimo, tiek jos atlikt? analiz?, susijusi? su dividend? apmokestinimo b?du taikant žymin? mokest?.

23 Šiuo klausimu, pirma, reikia priminti, kad Europos S?jungos Teisingumo Teismo statute ir Teisingumo Teismo proced?ros reglamente šio statuto 23 straipsnyje nurodytiems suinteresuotiesiems asmenims nenumatyta galimyb?s pateikti atsiliepiam? ? generalinio advokato i?vad? (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C?323/18, EU:C:2020:140, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Antra, pagal SESV 252 straipsnio antr? pastraip? generalinis advokatas viešame pos?dyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikia motyvut? i?vad? d?l byl?, kuriose pagal Europos S?jungos Teisingumo Teismo statut? jis turi dalyvauti. Teisingumo Teismo nesaisto nei i?vada, nei motyvai, kuriais generalinis advokatas j? grindžia. Tod?l suinteresuotosios šalies nesutikimas su generalinio advokato i?vada, nepaisant to, kokie klausimai joje nagrin?jami, savaime negali b?ti motyvas, pateisinantis ?odin?s proceso dalies atnaujinim? (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C?323/18, EU:C:2020:140, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 83 straipsn? šis teismas bet kuriuo momentu, išklaus?s generalin? advokat?, gali priimti nutart? d?l ?odin?s proceso dalies atnaujinimo, jeigu mano, kad nepakanka informacijos arba kad byla turi b?ti sprendžiama remiantis suinteresuot?j? asmen? neaptartu argumentu (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C?323/18, EU:C:2020:140, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Vis d?lto nagrin?jamu atveju Teisingumo Teismas, išklaus?s generalin? advokat?, mano, kad pasibaigus rašytinei proceso daliai ir atsižvelgiant, pirma, ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo patikslinimus, pateiktus Teisingumo Teismo prašymu pateikti papildomos informacijos ir, antra, ? šali? atsakymus ? raštu pateiktus Teisingumo Teismo klausimus, jis turi vis? sprendimui priimti b?tin? informacij?. Be to, ši byla neturi b?ti sprendžiama remiantis argumentu, kurio šalys neaptar?, ir prašyme atnaujinti ?odin? proceso dal? nenurodyta jokios naujos aplinkyb?s, kuri gal?t? tur?ti ?takos b?simam sprendimui.

27 Atsižvelgiant ? šio sprendimo 24 punkte nurodyt? jurisprudencij?, *AllianzGI-Fonds* prieštaravimai, susij? su generalin?s advokat?s i?vadoje pateikta analize d?l tariamo poreikio išvengti KIS nerezident? paskirstom? dividend? neapmokestinimo ir dividend? apmokestinimo b?do taikant žymin? mokest?, negali pateisinti ?odin?s proceso dalies atnaujinimo.

28 Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas, išklaus?s generalin? advokat?, mano, kad nereikia atnaujinti ?odin?s proceso dalies.

D?l prejudicini? klausim?

29 Savo penkiaais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin?

sprendim? pateik?s teismas i? esm?s siekia i?siai?kinti, ar SESV 56 ir 63 straipsniai turi b?ti ai?kinami taip, kad jais draudžiamos valstyb?s nar?s teis?s nuostatos, pagal kurias bendrovi? reziden?i? KIS nerezidentui paskirstyti dividendai apmokestinami mokes?iu prie ?altinio, o KIS rezidentui paskirstyti dividendai nuo tokio mokes?io atleidžiami. Šiam teismui kyla klausimas, pirma, ar šis skirtingas mokestinis vertinimas, atsižvelgiant ? gav?jo rezidavimo viet?, gali b?ti pateisinamas tuo, kad KIS rezidentams taikomas kitoks apmokestinimo b?das, ir, antra, ar KIS rezident? ir nerezident? situacij? panašumo vertinimas siekiant nustatyti, ar yra objektyvus skirtumas tarp j?, galintis pateisinti šios valstyb?s nar?s nustatyt? skirting? vertinim?, turi b?ti atliekamas tik investicin?s priemon?s lygmeniu, ar taip pat turi b?ti atsižvelgiama ? dalinink? pad?t?.

D?I taikomos jud?jimo laisv?s

30 Kadangi prejudiciniai klausimai pateikti ir d?I SESV 56 straipsnio, ir d?I SESV 63 straipsnio, pirmiausia reikia nustatyti, ar ir, jei taip, kiek tokios nacionalin?s teis?s normos, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, gali tur?ti ?takos naudojimuisi laisve teikti paslaugas ir (arba) kapitalo jud?jimo laisve.

31 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos, ar kitos SESV garantuojamos pagrindin?s laisv?s srit?, reikia atsižvelgti ? atitinkam? teis?s nuostat? dalyk? (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C?480/16, EU:C:2018:480, 33 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C?323/18, EU:C:2020:140, 51 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

32 Pagrindin? byla susijusi su prašymu panaikinti aktus, pagal kuriuos išskaitomas mokestis prie ?altinio už dividendus, kuriuos Portugalijoje ?steigtos bendrov?s sumok?jo ieškovui pagrindin?je byloje už 2015 ir 2016 m., ir su nacionalin?s teis?s nuostat?, pagal kurias galimyb? pasinaudoti atleidimu nuo tokio mokes?io prie ?altinio suteikiama tik KIS, ?steigtiems ir veikiantiems pagal Portugalijos teis?s aktus, arba valdomiems ?staigos, kuri veikia Portugalijoje per nuolatin? padalin?, suderinamumu su S?jungos teise.

33 Kadangi pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai yra susij? su KIS gaut? dividend? apmokestinimu, pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija turi b?ti laikoma patenkan?ia ? laisvo kapitalo jud?jimo srit? (pagal analogij? žr. 2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C?480/16, EU:C:2018:480, 35 ir 36 punktus).

34 Be to, darant prielaid?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai draudžia, riboja KIS, ?steigto kitoje nei Portugalijos Respublika valstyb?je nar?je, kur jis teis?tai teikia analogiškas paslaugas, veikl? arba daro j? mažiau patraukli?, toks poveikis yra neišvengiama apmokestinimo tvarkos, taikomos šiam subjektui nerezidentui išmok?tiems dividendams, pasekm? ir nepateisina atskiro prejudicini? klausim? nagrin?jimo laisv?s teikti paslaugas aspektu. Iš ties? šiuo atveju ši laisv? yra antrin?, palyginti su laisvu kapitalo jud?jimu, ir gali b?ti su juo susieta (pagal analogij? žr. 2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C?480/16, EU:C:2018:480, 37 punkt?).

35 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, pagrindin?je byloje nagrin?jamas nacionalin?s teis?s nuostatas reikia nagrin?ti atsižvelgiant tik ? SESV 63 straipsn?.

D?I laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo egzistavimo

36 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiam? laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo priemoni? yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstyb?je nar?je arba rezidentus tai daryti kitose valstyb?se

(žr., be kita ko, 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 27 punktų ir jame nurodytą jurisprudenciją; 2020 m. sausio 30 d. Sprendimo *Köln-Aktienfonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, 49 punktų ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Nagrinėjamu atveju neginėjama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose numatytas atleidimas nuo mokesčių taikomas KIS, steigtiems ir veikiantiems pagal Portugalijos teisės aktus, o dividendams, kurie išmokėti kitoje valstybėje narėje steigtiems KIS, šis atleidimas negali būti taikomas.

38 Pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose numatyta rinkti mokestį prie šaltinio už dividendus, išmokėtus KIS nerezidentams, o galimybė būti atleistiems nuo tokio mokesčio prie šaltinio suteikiama tik KIS rezidentams, taigi šiose teisės nuostatose tvirtintas KIS nerezidentams išmokamų dividendų nepalankus vertinimas.

39 Toks nepalankus vertinimas gali atgrasyti, pirma, KIS nerezidentus investuoti į Portugalijoje steigtas bendroves ir, antra, Portugalijoje reziduojančius investuotojus siegti tokių KIS kapitalo dalių, taigi yra pagal SESV 63 straipsnį iš principo draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas (pagal analogiją žr. 2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 44 ir 45 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

40 Vis dėlto SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte tvirtinta, kad SESV 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių statymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčiai mokėjimui dėl į skirtingos situacijos gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.

41 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, pagal kurį mokesčių mokėjimai skirstomi atsižvelgiant į gyvenamąją vietą arba į valstybę, kurioje jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su SESV. Pažinti SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą riboja SESV 65 straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (2021 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (KIPVPS išmokėtą pajamą apmokestinimas)*, C-480/19, EU:C:2021:334, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą požiūrį nuo pagal SESV 65 straipsnio 3 dalį uždraustos diskriminacijos. Tam, kad nacionalinės mokesčių teisės nuostata galėtų būti laikoma suderinama su laisvo kapitalo judėjimo reglamentuojančiomis SESV nuostatomis, reikia, kad jos lemtų skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2021 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (KIPVPS išmokėtą pajamą apmokestinimas)*, C-480/19, EU:C:2021:334, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Dėl objektyviai panašių situacijų egzistavimo

43 Siekdamas įvertinti atitinkamą situaciją panašumų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, pirma, ar reikia atsižvelgti į dalininkų padėtį taip pat kaip ir į KIS padėtį, ir, antra, ar gali būti reikšmingi Portugalijos mokesčių sistemoje egzistuojantys tam tikri mokesčiai, taikomi tik KIS rezidentams.

44 Portugalijos vyriausybė iš esmės tvirtina, kad atitinkamos KIS rezidentų ir nerezidentų

situacijos nėra objektyviai panašios dėl to, kad šios dviejų kategorijų investicinių subjektų gautų dividendų iš Portugalijoje reziduojančių bendrovių apmokestinimas atliekamas skirtingais apmokestinimo būdais, t. y. pirma, tokiems dividendams taikomas mokestis prie šaltinio, kai jie išmokami KIS nerezidentui, ir, antra, jiems taikomas žyminis mokestis ir specialus mokestis, numatytas Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 88 straipsnio 11 dalyje, kai jie išmokami KIS rezidentui.

45 Ši vyriausybė taip pat nurodo, kad iš EBF 22-A straipsnio matyti, jog dividendai, kuriuos KIS rezidentai paskirsto dalininkams, reziduojantiems Portugalijos teritorijoje arba kuriems priskiriamas šioje teritorijoje esantis nuolatinis padalinys, apmokestinami 28 % tarifu (kai gavėjai apmokestinami fizinių asmenų pajamų mokesčiu) arba 25 % (kai gavėjai apmokestinami juridinių asmenų pelno mokesčiu), o dividendai, išmokėti Portugalijos teritorijoje nereziduojantiems dalininkams, neturintiems nuolatinio padalinio joje, iš principo atleidžiami nuo bendrovių fizinių asmenų pajamų mokesčio ir juridinių asmenų pelno mokesčio (su keliomis išimtimis, iš esmės skirtomis išvengti piktnaudžiavimui).

46 Minėtos vyriausybės teigimu, KIS pajamų ir šio subjektų dalininkų pajamų apmokestinimas yra glaudžiai susijęs. Taigi pagal Portugalijos „sudėtiną“ KIS apmokestinimo modelį yra struktūriškai derinamas, pirma, apmokestinimas, taikomas KIS rezidentams, t. y. žyminis mokestis ir specialus mokestis, numatytas Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 88 straipsnio 11 dalyje, ir, antra, apmokestinimas, taikomas tokių subjektų dalininkams, kaip nurodyta pirmesniame punkte. Kadangi šie skirtingi apmokestinimo būdai yra labai gerai integruoti tarpusavyje ir kiekvienas jų yra būtinas nustatytos apmokestinimo sistemos darnai užtikrinti, juos reikia vertinti kaip visumą.

47 Be to, ši vyriausybė iš esmės priduria, kad vertinant atitinkamą situaciją panašumų nereikia pamiršti mokesčių skaidrumo poveikio, kuris būdingas ieškovo pagrindinėje byloje ir jo dalininkų santykiui – tai lemia, kad Portugalijoje taikomas mokestis prie šaltinio gali būti nedelsiant perkeltas dalininkams, kurie, nors nėra atleisti nuo mokesčio, gali skaityti jiems priskirtiną šio Portugalijoje taikomo mokesčio dalį mokesčiu, kurį turi sumokėti Vokietijoje (panaudoti kaip kreditą).

48 Galiausiai Portugalijos vyriausybė mano: kadangi ieškovas pagrindinėje byloje laisvai nusprendė nevykdyti veiklos Portugalijoje per nuolatinį padalinį, jis pats pašalino galimybę lyginti jį su Portugalijoje įsteigtais KIS ir jo situacija iš tikrųjų yra panaši į kitų subjektų nerezidentų, kurių Portugalijoje gaunami dividendai visuomet apmokestinami 25 % tarifu, situaciją.

49 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad nuo to momento, kai valstybė vienašališkai arba pagal sutartį pajamų mokesčiu apmokestina ne tik mokesčių mokėtojus rezidentus, bet ir mokesčių mokėtojus nerezidentus už dividendus, kuriuos jie gauna iš bendrovės rezidentų, ši mokesčių mokėtojų nerezidentų padėtis tampa panaši į mokesčių mokėtojų rezidentų padėtį (2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Sofina ir kt.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

50 Kalbant apie Portugalijos vyriausybės argumentą, nurodytą šio sprendimo 44 punkte, reikia priminti, kad aplinkybėmis, kuriomis priimtas 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), Teisingumo Teismas pripažino, kad pajamų iš kapitalo gavėjams taikant skirtingus apmokestinimo būdus, atsižvelgiant į tai, ar jie yra rezidentai, ar nerezidentai, šis skirtingas vertinimas susijęs su padėtimi, kuri nėra objektyviai panaši (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 41 punktą).

51 Be to, byloje, kurioje priimtas 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402), Teisingumo Teismas nusprendė, kad skirtingas pensijų fondams mokamų dividendų apmokestinimas atsižvelgiant į tai, ar jie yra rezidentai, ar

nerezidentai, kur? lemia tai, kad šiems fondams taikomi du skirtingi apmokestinimo metodai, yra pateisinamas skirtinga ši? dviej? kategorij? mokes?i? mok?tojų pad?timi atsižvelgiant ? šioje byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s nuostat? tiksl?, dalyk? ir turin?.

52 Vis d?lto su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagrindin?je byloje nagrin?jamose nacionalin?s teis?s nuostatose ne tik numatyta skirtinga mokes?io surinkimo tvarka, atsižvelgiant ? nacionalin?s kilm?s dividend? gav?jo KIS rezidavimo viet?, bet iš esm?s ir sistemiškas min?t? dividend? apmokestinimas, taikomas vien subjektams nerezidentams (pagal analogij? žr. 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C?342/10, EU:C:2012:688, 44 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

53 Šiuo klausimu reikia pažym?ti: pirma, kiek tai susij? su žyminiu mokes?iu, tiek iš šali? pateikt? rašytini? pastab?, tiek iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo atsakymo ? Teisingumo Teismo prašym? pateikti informacijos matyti, jog d?l to, kad šio žyminio mokes?io apmokestinam?j? vert? sudaro KIS gryoji apskaitin? vert?, tai yra turto mokestis, kurio negalima prilyginti juridini? asmen? pelno mokes?iui.

54 Be to, kaip generalin? advokat? pažym?jo savo išvados 47 punkte, pagrindin?je byloje Portugalijos mokes?i? teis?s aktuose KIS rezident? atveju skiriamos tos kapitalo pajamos, kurios nepaskirstomos, ir tos, kurios nedelsiant perskirstomos, o ? min?to žyminio mokes?io baz? ?trauktos tik pirmosios. Vien šio aspekto pakanka, kad ši byla b?t? atskirta nuo bylos, kurioje priimtas 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C?252/14, EU:C:2016:402).

55 Iš ties?, net darant prielaid?, kad šis žyminis mokestis gali b?ti prilygintas dividend? mokes?iui, KIS rezidentas gali išvengti tokio dividend? apmokestinimo nedelsiant juos paskirstydamas, ta?iau KIS nerezidentas tokios galimyb?s neturi.

56 Kita vertus, kalbant apie Juridini? asmen? pelno mokes?io kodekso 88 straipsnio 11 dalyje numatyt? special? mokest?, iš nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateiktos mokes?i? administratoriaus informacijos matyti, kad pagal ši? nuostat? šis mokestis taikomas KIS rezident? gautiems dividendams tik tuo atveju, kai akcij?, su kuriomis susij? dividendai, tas pats apmokestinamasis asmuo nepertraukiamai neišlaik? metus iki j? perdavimo disponuoti ir b?tin? laik?, kad b?t? pasibaig?s šis laikotarpis. Taigi šioje nuostatoje numatytas mokestis nacionalin?s kilm?s dividendams, kuriuos gavo KIS rezidentas, taikomas tik retais atvejais, tod?l negali b?ti prilygintas bendrajam mokes?iui, kuriuo apmokestinami nacionalin?s kilm?s dividendai, gaunami KIS nerezident?.

57 D?l to, kad KIS nerezidentai neapmokestinami žyminiu mokes?iu ir specialiu mokes?iu, numatytu Juridini? asmen? pelno mokes?io kodekso 88 straipsnio 11 dalyje, j? pad?tis objektyviai nesiskiria nuo KIS rezident? pad?ties, kiek tai susij? su Portugalijos kilm?s dividend? apmokestinimu.

58 Be to, kalbant apie Portugalijos vyriausyb?s argument?, nurodyt? šio sprendimo 48 punkte, reikia pažym?ti, kad, kaip teigia Komisija, atsakydama ? Teisingumo Teismo raštu pateiktus klausimus, atsižvelgiant ? laisv? teikti paslaugas pagal SESV 56 straipsn?, ekonomin?s veiklos vykdytojai turi tur?ti galimyb? laisvai pasirinkti priemones, tinkamas vykdyti veikl? kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje jie reziduoja, nesvarbu, ar jie turi nuolatin? padalin? šioje kitoje valstyb?je nar?je, nes ši laisv? neturi b?ti ribojama diskriminuojan?iomis mokestin?mis nuostatomis.

59 Be to, kadangi Portugalijos vyriausyb?s argumentas yra susij?s su tariamu poreikiu atsižvelgti ? dalinink? pad?t?, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tarpvalstybin?s situacijos palyginamumas su atitinkamos valstyb?s nar?s vidaus situacija turi b?ti nagrin?jamas

atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama ginčijamomis nacionalinėmis nuostatomis (visų pirma žr. 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), taip pat į dalyką ir turinį (žr., be kita ko, 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 48 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

60 Be to, siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant atitinkamas teisės nuostatas, atspindi objektyvų situacijų skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į tokiomis teisės nuostatomis įtvirtintus reikšmingus atskyrimo kriterijus (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 49 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

61 Šiuo atveju, pirma, kalbant apie Portugalijoje taikomos dividendų apmokestinimo tvarkos dalyką, turinį ir tikslą, nesvarbu, ar pačios KIS, ar į jos dalininkų lygmeniu, pažymėtina, kad iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo atsakymo į Teisingumo Teismo prašymą pateikti informacijos ir iš Portugalijos vyriausybės pateikto atsakymo į rašytinius klausimus, kurie jai pateikti šioje byloje, matyti, kad minėta tvarka buvo sukurta pagal „perkėlimo mokesčio“ logiką, t. y. kad pagal Portugalijos teisės aktus įsteigti ir veikiantys KIS atleidžiami nuo pelno mokesčio, jo našta perkeliama dalininkams rezidentams, o dalininkai nerezidentai nuo mokesčio atleidžiami.

62 Portugalijos vyriausybė iš tiesų patikslino, kad šia nacionaline dividendų apmokestinimo tvarka visų pirma siekiama išvengti dvigubo tarptautinio ekonominio apmokestinimo ir perkelti apmokestinimą iš KIS lygmens į dalininkų lygmenį, kad šie pajamų apmokestinimas būtų apytikriai lygiavertis apmokestinimui, kuris būtų taikomas, jei šias pajamas tiesiogiai gautų šie KIS dalininkai.

63 Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, kuris vienintelis yra kompetentingas aiškinti nacionalinę teisę, atsižvelgdamas į visas pagrindinėje byloje nagrinjamą mokesčio teisės aktų nuostatas ir šios apmokestinimo tvarkos sudedamąjį dalių visumą, turės nustatyti pagrindinį tikslą, kurio siekiama pagrindinėje byloje nagrinjamomis nacionalinės teisės nuostatomis (šiuo klausimu žr. 2020 m. sausio 30 d. Sprendimo *Köln-Aktienfonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, 79 punktą).

64 Nors prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas daro išvadą, kad Portugalijos dividendų apmokestinimo tvarka siekiama išvengti dvigubo bendrovių rezidentų išmokėtų dividendų apmokestinimo, remiantis tuo, kad KIS yra tarpininkai į dalininkų atžvilgiu, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad, atsižvelgiant į valstybės narės numatytas priemones, kuriomis siekiama užkirsti kelią bendrovės rezidentų paskirstytų pajamų apmokestinimui kelis kartus ar į ekonominiam dvigubam apmokestinimui arba juos sušvelninti, dividendų gaunančių bendrovių rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši į tokių bendrovių nerezidentų padėtį (2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 53 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

65 Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 49 punkto, nuo to momento, kai valstybės narė vienašališkai arba pagal sutartį apmokestina pelno mokesčiu ne tik bendrovės rezidentės, bet ir nerezidentės už pajamas, kurias jos gauna iš bendrovės rezidentų, šie bendrovių nerezidentų padėtis tampa panaši į bendrovių rezidentų padėtį.

66 Iš tikrųjų vien dėl to, kad ši valstybės narė įgyvendina savo kompetenciją mokesčio srityje, neatsižvelgdama į bet kokį kitoje valstybėje narėje taikomą apmokestinimą, kyla apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojus. Tokiu atveju tam, kad dividendų gaunančios bendrovės nerezidentų nepatirtų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kuris iš esmės draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį, dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybė

turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo kelis kartus arba dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo ar jį sušvelninimo mechanizmą bendrovių nerezidentų vertinimas būtų lygiavertis bendrovių rezidentų vertinimui (2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 55 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

67 Portugalijos Karalystė pasirinko gyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje dėl pajamų, gautų KIS nerezidentų, todėl ši subjektų padėtis tampa panaši į Portugalijoje reziduojančių KIS padėtį, kiek tai susiję su Portugalijoje reziduojančių bendrovių išmokamų dividendų ekonominiu dvigubu apmokestinimu (pagal analogiją žr. 2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 56 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

68 Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieis prie išvados, kad pagal Portugalijos dividendų apmokestinimo tvarką, siekiant neatsisakyti jokio Portugalijoje reziduojančių bendrovių paskirstytų dividendų apmokestinimo, numatyta perkelti į apmokestinimą KIS dalininkams, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog, nors pagrindinėje byloje nagrinjamomis teisės nuostatomis siekiama perkelti investicinių priemonų apmokestinimą šios priemonės akcininkui, iš principo svarbiausiomis laikytinos akcininkų pajamų apmokestinimo materialios sąlygos, o ne taikomas apmokestinimo metodas (2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 60 punktas).

69 Vis dėlto KIS nerezidentai gali turėti dalininkų, kurie mokesčių tikslais yra Portugalijos rezidentai ir kurių pajamas ši valstybė narė gali apmokestinti. Šiuo aspektu KIS nerezidentų padėtis objektyviai panaši į Portugalijoje reziduojančių KIS padėtį (pagal analogiją žr. 2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 61 punktą).

70 Žinoma, Portugalijos Respublika negali apmokestinti dalininkų nerezidentų už KIS nerezidentų paskirstytus dividendus, kaip, beje, pripažino Portugalijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose ir atsakydama į Teisingumo Teismo pateiktus klausimus. Vis dėlto tokios galimybės nebuvimas suderinamas su apmokestinimo perkėlimo iš investicinių priemonų lygmens į dalininko lygmens logika (pagal analogiją žr. 2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 62 punktą).

71 Antra, kalbant apie atitinkamus atskyrimo kriterijus, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 60 punkte nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, reikia konstatuoti, kad vienintelis pagrindinėje byloje nagrinjamose nacionalinės teisės nuostatose tvirtintas atskyrimo kriterijus yra grindžiamas KIS rezidavimo vieta ir mokesčiai prie šaltinio taikomas tik subjektams nerezidentams nuo jų gaunamų dividendų.

72 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, KIS rezidentų gaunančių paskirstomų dividendų, situacija yra panaši į dividendų gaunančių KIS nerezidentų situaciją, nes abiem atvejais gautam pelnui iš esmės gali būti taikomas ekonominis dvigubas apmokestinimas arba apmokestinimas kelis kartus (šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

73 Taigi pagrindinėje byloje nagrinjamose nacionalinės teisės nuostatose nurodytas atskyrimo kriterijus, susijęs tik su KIS rezidavimo vieta, neleidžia konstatuoti objektyvaus šio subjekto rezidentų ir nerezidentų situacijų skirtumo.

74 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad šiuo atveju skirtingas KIS rezidentų ir KIS nerezidentų vertinimas yra susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

D?I privalomojo bendrojo intereso pagrindo egzistavimo

75 Reikia priminti, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? laisvo kapitalo jud?jimo ribojimas gali b?ti leidžiamas, jeigu yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, tinkamas siekiamo tikslo ?gyvendinimui užtikrinti ir neviršija to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti (2021 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (KIPVPS išmok?tos pajamos)*, C?480/19, EU:C:2021:334, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

76 Šiuo atveju reikia konstatuoti: nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šiame prašyme nenurod? toki? pagrind? ir daugiausia d?mesio skyr? galimam pagrindin?je byloje nagrin?jam? situacij? panašumui, Portugalijos vyriausyb? tiek rašytin?se pastabose, tiek atsakydama ? Teisingumo Teismo jai pateiktus klausimus nurodo, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose ?tvirtintas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas yra pateisinamas atsižvelgiant ? du privalomus bendrojo intereso pagrindus, t. y. pirma, b?tinyb? išsaugoti nacionalin?s mokes?i? sistemos darn? ir, antra, b?tinyb? išsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp dviej? atitinkam? valstybi? nari? – Portugalijos Respublikos ir Vokietijos Federacin?s Respublikos.

77 Pirma, d?I b?tinyb?s išsaugoti nacionalin?s mokes?i? sistemos darn? Portugalijos vyriausyb? mano, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 46 punkto, Portugalijos taikomas dividend? apmokestinimo modelis yra „sud?tinis“. Taigi šio modelio darn? galima užtikrinti tik tada, jei KIS nerezident? valdymo ?staiga veikia Portugalijoje per nuolatin? padalin?, kad gal?t? atlikti reikiamus išskaitymus prie šaltinio iš dalinink? rezident? ir tam tikrais išimtiniais atvejais, kai tai daroma d?I priežas?i?, susijusi? su mokes?i? planavimo prevencija, iš dalinink? nerezident?.

78 Šiuo klausimu reikia priminti: nors Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad b?tinyb? išsaugoti mokes?i? sistemos darn? gali pateisinti pagrindines laisves ribojan?ias teis?s normas (šiuo klausimu žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 50 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?; 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Bouanich*, C?375/12, EU:C:2014:138, 69 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?), jis pažym?jo, jog tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui b?t? pritarta, reikia nustatyti tiesiogin? ryš? tarp atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu mokes?iu (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C?342/10, EU:C:2012:688, 49 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2019 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia*, C?641/17, EU:C:2019:960, 87 punkt?).

79 Nagrin?jamu atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 71 punkto, atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio, taikomo dividendams, kurie išmokami KIS rezidentams, nepriklauso nuo s?lygos, kad šie subjektai gautus dividendus perskirstyt? ir kad j? atliekamas dalinink? apmokestinimas d?I ši? dividend? leist? kompensuoti atleidim? nuo mokes?io prie šaltinio (pagal analogij? žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 52 punkt? ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 93 punkt?).

80 Taigi n?ra tiesioginio ryšio, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 78 punkte nurodyt? jurisprudencij?, tarp nacionalin?s kilm?s dividend?, kuriuos gauna KIS rezidentas, atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio ir toki? dividend? apmokestinimo kaip šio subjekto dalinink? pajam?.

81 Vadinasi, b?tinybe išsaugoti nacionalin?s mokes?i? sistemos darn? negalima remtis siekiant pateisinti laisvo kapitalo jud?jimo apribojim?, kur? lemia pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos.

82 Antra, dėl bėtinybės išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp Portugalijos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog pateisinimas, susijęs su bėtinybe užtikrinti darną apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių, gali būti priimtinas, kai nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Sofina ir kt.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 57 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 59 punktą).

83 Vis dėlto Teisingumo Teismas taip pat konstatavo: jeigu valstybės narė nusprendė, kaip pagrindinėje byloje, neapmokestinti savo teritorijoje nacionalinės kilmės dividendus gaunančią KIS rezidentę, ji negali remtis bėtinybe užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, siekdama pateisinti tokias pajamas gaunančią KIS nerezidentę apmokestinimą (2018 m. birželio 21 d. Sprendimo *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480, 71 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

84 Taigi taip pat negalima pritarti pateisinimui, grindžiamam subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimu.

85 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias dividendai, bendrovių rezidentų paskirstyti KIS nerezidentui, yra apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, o KIS rezidentui paskirstyti dividendai atleidžiami nuo tokio mokesčio.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

86 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias dividendai, bendrovių rezidentų paskirstyti kolektyvinio investavimo subjektui (KIS) nerezidentui, yra apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, o KIS rezidentui paskirstyti dividendai atleidžiami nuo tokio mokesčio.

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.