

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gegužės 10 d.(*)

„SESV 63 ir 65 straipsniai – Kolektyvinio investavimo ? perleidžiamus vertybinius popierius subjektai (KIPVPS) – KIPVPS nerezidentams išmokėti dividend?, kuriems taikomas mokestis prie šaltinio, ir KIPVPS rezidentams išmokėti dividend?, kuriems netaikomas toks mokestis, skirtingas vertinimas – Būtinyb? atsižvelgti ? dalinink? padėt? siekiant ?vertinti nacionalin?s priemon?s suderinamum? su kapitalo judėjimo laisve – Nebuvimas“

Sujungtose bylose C-338/11–C-347/11

dėl *Tribunal administratif de Montreuil* (Prancūzija) 2011 m. liepos 1 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2011 m. liepos 4 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

Santander Asset Management SGIIC SA, veikianti *FIM Santander Top 25 Euro Fi* vardu (C-338/11)

prieš

Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux

ir

Santander Asset Management SGIIC SA, veikianti *Cartera Mobiliaria SA SICAV* vardu (C-339/11),

Kapitalanlagegesellschaft mbH, veikianti *Alltri Inka* vardu (C-340/11),

Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH, veikianti *DBI-Fonds APT n° 737* vardu (C-341/11),

SICAV KBC Select Immo (C-342/11),

SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH (C-343/11),

International Values Series of the DFA Investment Trust Co. (C-344/11),

Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co. (C-345/11),

SICAV GA Fund B (C-346/11),

Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH, veikianti *AMB Generali Aktien Euroland* vardu (C-347/11),

prieš

Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (praneš?jas), teis?jai J. Malenovský, G. Arestis, T. von Danwitz ir D. Šváby,

generalinis advokatas J. Mazák,

pos?džio sekretor? R. ?ere?, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. vasario 16 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Santander Asset Management SGIIC SA*, veikian?ios *FIM Santander Top 25 Euro Fi* vardu, ir *Santander Asset Management SGIIC SA*, veikian?ios *Cartera Mobiliaria SA SICAV* vardu, atstovaujam? advokat? C. Charpentier, N. Gelli, P. Van den Perre ir C. Profitos,
- *Kapitalanlagegesellschaft mbH*, veikian?ios *Alltri Inka* vardu, *International Values Series of the DFA Investment Trust Co.*, *Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co.* ir *Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH*, veikian?ios *AMB Generali Aktien Euroland* vardu, atstovaujam? advokat? Y. Robert ir S. Lauratet,
- *Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH*, veikian?ios *DBI?Fonds APT n° 737* vardu, atstovaujamos advokat? P. Schultze ir A. Feger,
- *SICAV KBC Select Immo*, atstovaujamos advokat? V. Louvel ir S. Defert,
- *SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH*, atstovaujamos advokat? A. Lagarrigue ir B. Hardeck,
- *SICAV GA Fund B*, atstovaujamos advokat? P. Le Roux ir L. Bogey,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir J.?S. Pilczer,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir W. Roels,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

- 1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l SESV 63 ir 65 straipsni? išaiškinimo.
- 2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant gin?us tarp kolektyvinio investavimo ? perleidžiamus vertybinius popierius subjekt? (toliau – KIPVPS) nerezident? ir Pranc?zijos mokes?i? institucij? d?l mokes?io prie šaltinio, kuriuo apmokestinti šiems KIPVPS paskirstyti nacionalin?s kilm?s dividendai.

Nacionalin? teis?

- 3 Pagal Pranc?zijos teis? KIPVPS apima kintamo kapitalo investicines bendroves (*sociétés d’investissement à capital variable*, toliau – SICAV) ir bendrus investicinius fondus (*fonds communs de placement*, toliau – FCP). Remiantis Bendrojo mokes?i? kodekso (*Code général des impôts*, toliau – CGI) 208 straipsnio 1bis dalies A punktu, SICAV pelnas, gautas

vykdant ?statuose numatyt? veikl?, neapmokestinamas pelno mokes?iu. Kalbant apie FCP, reikia pažym?ti, kad d?l savo, kaip bendros dalin?s nuosavyb?s objekto, statuso jie nepatenka ? pelno mokes?io taikymo srit?.

4 CGI 119bis straipsnio 2 dalyje teigiama:

„[Dividendai] apmokestinami mokes?iu prie šaltinio, kurio tarifas nustatytas 187 straipsnyje, jeigu jie išmokami asmenims, Pranc?zijoje neturintiems nuolatin?s gyvenamosios vietos mokes?i? tikslais arba registruotos buvein?s <...>“

5 CGI 187 straipsnyje teigiama:

„1. 119bis straipsnyje numatyto mokes?io prie šaltinio tarifas yra:

<...>

– 25 % visoms kitoms pajamoms.“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

6 Ieškovai pagrindin?se bylose yra Belgijos (bylos C?342/11 ir C?346/11), Vokietijos (bylos C?340/11, C?341/11, C?343/11 ir C?347/11), Ispanijos (bylos C?338/11 ir C?339/11) ir Jungtin? Valstij? (bylos C?344/11 ir C?345/11) KIPVPS, investuojantys, be kita ko, ? Pranc?zijos bendrovi? akcijas ir už tai gaunantys dividendus. Pagal CGI 119bis straipsnio 2 dal? ir 187 straipsnio 1 dal? šie dividendai Pranc?zijoje yra apmokestinami taikant 25 % mokes?io prie šaltinio tarif?.

7 Prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad pagrindin?se bylose nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose ?tvirtinamas skirtingas poži?ris d?l mokes?i?, nepalankus KIPVPS nerezidentams, nes Pranc?zijos kilm?s dividendai, kuriuos tokie subjektai gauna, apmokestinami mokes?iu prie šaltinio, o tos pa?ios kilm?s dividendai, išmok?ti KIPVPS rezidentams, šiuo mokes?iu neapmokestinami. Šis skirtingas poži?ris, pasak prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, sudaro kapitalo jud?jimo laisv?s apribojim?, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsn?, kuris, atsižvelgiant ? SESV 65 straipsn?, leistinas tik jei skirtingai vertinamos objektyviai nepanašios situacijos arba jeigu toks ribojimas pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, klausimas, ar, be KIPVPS, turi b?ti atsižvelgta ir ? dalinink? situacij?, yra esminis vertinant situacij? panašum?.

8 Jis paaiškina, kad jeigu b?t? atsižvelgta vien ? KIPVPS situacij?, reik?t? konstatuoti, jog jie yra objektyviai panašioje situacijoje, nesvarbu, ar b?t? Pranc?zijos, ar kitos valstyb?s nar?s rezidentai. Tokiu atveju skirtingas poži?ris negal?t? b?ti laikomas pateisinamu taip pat ir privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

9 Kita vertus, jeigu – turint omeny, pirma, ypating? KIPVPS tiksl?, t. y. kaip paprasti tarpininkai, neb?tinai turintys juridinio asmens status?, užtikrinti investavim? investuotoj? vardu, ir, antra, faktin? dividend? apmokestinim?, kuris dalininkams taikomas arba tiesiogiai d?l KIPVPS rezident? apmokestinimo tvarkos, arba netiesiogiai d?l KIPVPS nerezidentams taikomo mokes?io prie šaltinio, nesvarbu, ar dalininkai yra rezidentai, ar ne, – reik?t? atsižvelgti ne tik ? KIPVPS, bet ir ? j? dalinink? situacij?, gal?t? b?ti pripažinta mokes?io prie šaltinio atitiktis laisvo kapitalo jud?jimo principui visais atvejais, kai situacijos negal?t? b?ti laikomos objektyviai panašiomis, atsižvelgiant ? vis? taikytin? apmokestinimo tvark?, arba kai skirting? vertinim? pateisint? privalomasis bendrojo intereso pagrindas, susij?s su mokestinio patikrinimo veiksmingumu.

10 Tokiomis aplinkyb?mis *Tribunal administratif de Montreuil* nusprend? sustabdyti byl?

nagrinėjim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar, be KIPVPS, turi būti atsižvelgta ir ? dalinink? situacij??

2. Jeigu taip, kokiomis sąlygomis gin?ijamas mokestis prie šaltinio gal?t? būti laikomas atitinkan?iu laisvo kapitalo jud?jimo princip??“

11 2011 m. rugpj??io 4 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?338/11–C?347/11 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

D?I prejudicini? klausim?

12 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad nors CGI 119bis straipsnio 2 dalis ir 187 straipsnis apskirtai taikomi asmenims, kurie Pranc?zijoje neturi nuolatin?s gyvenamosios vietos mokes?i? tikslais arba registruotos buvein?s, pateikti klausimai yra susij? tik su KIPVPS mokestiniu vertinimu, atliekamu taikant šias nuostatas.

13 Šiais klausimais prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?se bylose, pagal kurias KIPVPS paskirstytiems nacionalin?s kilm?s dividendams taikomas skirtingas mokestinis vertinimas, nelygu juos gaunan?io subjekto rezidavimo vieta. Jis vis? pirma siekia išsiaiškinti, ar, kiek tai susij? su bendrovi? reziden?i? KIPVPS nerezidentams paskirstyt? dividend? apmokestinimu, siekiant nustatyti, ar egzistuoja skirtingas vertinimas, sudarantis kapitalo jud?jimo laisv?s kli?t?, situacijos turi būti lyginamos tik investavimo tarpininko lygmeniu, ar turi būti atsižvelgiama ir ? dalinink? situacij?.

14 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad, remiantis nusistov?jusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, jos vis d?lto turi j? ?gyvendinti laikydamosi Sąjungos teis?s (2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?334/02, Rink. p. I?2229, 21 punktas; 2011 m. sausio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikij?*, C?155/09, Rink. p. I?65, 39 punktas ir 2011 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Austrij?*, C?10/10, Rink. p. I?5389, 23 punktas).

15 Iš nusistov?jusios teismo praktikos taip pat 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 atgrasyti šios valstyb?s nar?s rezidentus tai daryti kitose valstyb?se (2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C?370/05, Rink. p. I?1129, 24 punktas; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C?101/05, Rink. p. I?11531, 40 punktas ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, Rink. p. I?305, 50 punktas).

16 Kalbant apie tai, ar valstyb?s nar?s teis?s nuostatos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?se bylose, sudaro kapitalo jud?jimo apribojim?, reikia priminti, kad pagal jas bendrov?s rezident?s KIPVPS nerezidentui paskirstyti dividendai, nesvarbu, ar jis ?sisteig?s kitoje valstyb?je nar?je, ar tre?iojoje valstyb?je, apmokestinami taikant 25 % mokes?io prie šaltinio tarif?, ta?iau tokie dividendai neapmokestinami, kai išmokami KIPVPS rezidentui.

17 Toks skirtingas dividend? mokestinis vertinimas, nelygu KIPVPS rezidavimo vieta, gali atgrasyti, pirma, KIPVPS nerezidentus investuoti ? Pranc?zijoje ?steigtas bendroves ir, antra, Pranc?zijoje reziduojan?ius investuotojus ?sigyti KIPVPS nerezident? kapitalo dali?.

18 Todėl šios teisės nuostatos sudaro kapitalo judėjimo laisvės apribojimą, kuris SESV 63 straipsniu iš principo yra draudžiamas.

19 Tačiau reikia išnagrinėti, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į ESV sutarties nuostatas.

20 Šiuo klausimu primintina, kad, remiantis SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu, „[SESV] 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčiai mokytojai dėl į skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

21 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, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų pagal į gyvenamąją vietą arba valstybę, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 57 punktą; 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, Rink. p. I-3553, 32 punktą ir minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 56 punktą).

22 Minėtoje dalyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą savo ruožtu riboja SESV 65 straipsnio 3 dalis, kurioje nustatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“.

23 Todėl reikia skirti SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiamą skirtingą vertinimą nuo šio straipsnio 3 dalimi uždraustos diskriminacijos. Iš teismo praktikos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, galėtų būti laikomos suderinamomis su laisvo kapitalo judėjimo reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 43 punktą; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 29 punktą ir 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-250/08, Rink. p. I-12341, 51 punktą).

24 Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar vertinant situaciją panašumų, be KIPVPS, reikia atsižvelgti ir į dalininkų situaciją.

25 Prancūzijos vyriausybė šiuo klausimu primygtinai pabrėžia, kad KIPVPS yra ne savo vardu veikiantys investuotojai, o savo dalininkų vardu veikiantys kolektyvinio investavimo tarpininkai. Kadangi mokesčių požiūriu KIPVPS tarpininkas yra neutrali, į gaunami dividendai neapmokestinami. Taigi reikia atsižvelgti ir į dalininkų padėtį, norint nustatyti, ar skirtingas KIPVPS nerezidentams išmokamų dividendų vertinimas, palyginti su KIPVPS rezidentams išmokamais dividendais, yra susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios.

26 Vis dėlto su tokiais argumentais negalima sutikti.

27 Žinoma, kiekviena valstybė narė, laikydamosi Sąjungos teisės, turi nustatyti savąjį paskirstytojo pelno apmokestinimo sistemą. Tačiau kuomet nacionalinės mokesčių teisės aktuose nustatytas paskirstomojo pelno apmokestinimo atskyrimo kriterijus, situaciją panašumas turi būti vertinamas atsižvelgiant į šį kriterijų (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, Rink. p. I-11949, 34 ir 35 punktus; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-5145, 51–54

punktus; 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 43 punkt? ir 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-284/09, Rink. p. I-9879, 60 punkt?).

28 Be to, siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant nagrin?jamus teis?s aktus, atspindi objektyv? situacij? skirtum?, turi b?ti atsižvelgiama tik ? atitinkamus tokiais teis?s aktais ?tvirtintus atskyrimo kriterijus. Vadinas, kai valstyb? nar? pasirenka ?gyvendinti savo apmokestinimo kompetencij? bendrovi? rezident?i? išmok?t? dividend? atžvilgiu remdamasi vien KIPVPS gav?j? rezidavimo vieta, pastar?j? dalinink? mokestin? pad?tis neturi reikšm?s vertinant toki? teis?s akt? diskriminacin? pobūd?.

29 D?l pagrindin?se bylose nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt? nuostat? reikia konstatuoti, kad jose ?tvirtintas atskyrimo kriterijus, pagr?stas KIPVPS rezidavimo vieta, nes tik KIPVPS nerezident? gaunami dividendai apmokestinami mokes?iu prie šaltinio.

30 Be to, n?ra Pranc?zijos vyriausyb?s min?to ryšio tarp KIPVPS rezident? gaunam? dividend? neapmokestinimo ir ši? dividend? apmokestinimo jau j? dalinink? lygmeniu. Atleidimas nuo mokes?io, taikomas KIPVPS rezidentams, nesiejamas su pajam?, paskirstyt? j? dalininkams, apmokestinimu.

31 Šiuo klausimu pažym?tina, kad KIPVPS, kurie kapitalizuoja gaunamus dividendus, atveju nebus jokio dividend? perskirstymo, kuris v?liau gal?t? b?ti apmokestintas dalinink? lygmeniu. Taigi pagrindin?se bylose nagrin?jamose nacionalin?s teis?s nuostatose ne?tvirtinamas joks ryšys tarp nacionalin?s kilm?s dividend?, kuriuos gauna kapitalizavimo KIPVPS, – nesvarbu, ar jie rezidentai, ar ne, – mokestinio vertinimo ir j? dalinink? mokestin?s situacijos.

32 Kiek tai susij? su KIPVPS, kurie paskirsto gautus dividendus, nagrin?jamose teis?s nuostatose taip pat neatsižvelgiama ? j? dalinink? mokestin? pad?t?.

33 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad Pranc?zijos vyriausyb?s argumentai pagr?sti prielaida, jog KIPVPS rezident? dalininkai patys turi buvein? mokes?i? tikslais Pranc?zijoje, o KIPVPS nerezident? dalininkai buvein? mokes?i? tikslais turi toje valstyb?je, kurioje ?steigtas atitinkamas KIPVPS. Pasak Pranc?zijos vyriausyb?s, Pranc?zijos Respublikos ir atitinkamos valstyb?s nar?s ar tre?iosios valstyb?s sudarytos dvišal?s dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys taip užtikrina panaš? KIPVPS rezident? ir KIPVPS nerezident? dalinink? mokestin? vertinim?.

34 Vis d?lto tokia prielaida yra neteisinga d?l ja daromo apibendrinimo. Iš ties? n?ra ne?prasta, kad Pranc?zijoje nereziduojan?io KIPVPS dalininkas turi savo buvein? mokes?i? tikslais Pranc?zijoje arba kad Pranc?zijoje reziduojan?io KIPVPS dalininkas turi buvein? mokes?i? tikslais kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje valstyb?je.

35 Iš pagrindin?se bylose nagrin?jam? teis?s akt? nuostat? matyti, kad nacionalin?s kilm?s dividendai, išmok?ti paskirstan?iajam KIPVPS rezidentui, bus neapmokestinami net ir tuo atveju, jeigu Pranc?zijos Respublika ne?gyvendins savo apmokestinimo kompetencijos tokio KIPVPS perskirstyt? dividend? atžvilgiu, vis? pirma kai jie išmokami dalininkams, turintiems buvein? mokes?i? tikslais kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je.

36 Be to, nacionalin?s kilm?s dividendai, išmok?ti paskirstantiesiems KIPVPS nerezidentams, apmokestinami 25 % tarifu, neatsižvelgiant ? j? dalinink? mokestin? pad?t?.

37 D?l toki? KIPVPS dalinink? nerezident? pasakytina, kad nors tam tikrose Pranc?zijos Respublikos ir atitinkamos valstyb?s nar?s arba tre?iosios valstyb?s sudarytose dvišal?se dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse ir numatyta, jog ši? dalinink? rezidavimo valstyb? atsižvelgia ?

Prancūzijoje išskaičiuotą mokestį prie šaltinio, remiantis tuo negalima daryti išvados, jog pagrindinėse bylose nagrinėjamos teisės aktų nuostatose atsižvelgiama į šio dalininko mokestinį padėtį. Atvirkščiai, būtent dalininko rezidavimo valstybė narė pagal tokias sutartis atsižvelgti į dividendų mokestinį vertinimą. Prancūzijoje KIPVPS lygmeniu.

38 Nors, kaip tvirtina Prancūzijos vyriausybė, KIPVPS nerezidentų dalininko, reziduojančio Prancūzijoje, atžvilgiu egzistuoja administracinė praktika, pagal kurią tam tikrais atvejais jis gali gauti mokestinį kreditą už KIPVPS nerezidentų lygmeniu išskaičiuotą mokestį prie šaltinio, vis dėlto pagrindinėse bylose nagrinėjamos teisės aktų nuostatose įtvirtinamas nacionalinės kilmės dividendų, paskirstytų KIPVPS nerezidentams, apmokestinimas 25 % tarifu remiantis vien į rezidavimo vietą, taigi neatsižvelgiant į šio KIPVPS dalininko mokestinį padėtį.

39 Atsižvelgiant į šiuose teisės aktų nuostatose įtvirtintą atskyrimo kriterijų, pagrįstą vien KIPVPS rezidavimo vieta, situaciją panašumas, norint nustatyti šio teisės aktų nuostatą diskriminacinę (arba ne) pobūdį, turi būti vertinamas vien investavimo tarpininko lygmeniu.

40 Šios išvados nepaneigia tai, kad Teisingumo Teismas savo 2008 m. gegužės 20 d. Sprendime *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, Rink. p. I-3747), susijusiame su KIPVPS apmokestinimo tvarka Nyderlanduose, atsižvelgti į fiziniams asmenims dalininkams taikomą apmokestinimą vertindamas apmokestinimo tvarkos, kaip nagrinėjami toje byloje, atitiktį kapitalo judėjimo laisvei. Ši apmokestinimo tvarka, kitaip nei nagrinėjami pagrindinėse bylose, KIPVPS atleidimą nuo mokesčio susiejo su sąlyga, jog visas šio subjektų pelnas būtų paskirstytas į dalininkams, siekiant priartinti mokesčio naštę, tenkančią investiciniams pajamams, cirkuliuojantiems per kolektyvinio investavimo subjektus, atžvilgiu, prie tos, kuri tenka privačiam asmeniui tiesioginiams investicijoms atžvilgiu (minutą Sprendimo *Orange European Smallcap Fund* 8, 33 ir 60 punktai). Pastarojoje byloje nacionalinės teisės aktų leidėjas kaip taikytino mokestinio vertinimo atskyrimo kriterijų pasirinko dalininko mokestinį padėtį.

41 Pagrindinėse bylose, atvirkščiai, taikytino mokestinio vertinimo atskyrimo kriterijus, įtvirtintas nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose, yra ne dalininko mokestinį padėtis, o vien KIPVPS statusas – ar jis rezidentas, ar ne.

42 Toliau, kaip pažymi prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dėl nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, kuriomis siekiama užkirsti kelią bendrovių rezidentų paskirstomų dividendų apmokestinimo grandinei, juos gaunančio KIPVPS rezidentų padėtis yra panaši į juos gaunančio KIPVPS nerezidentų padėtį (žr. minutą sprendimą *Aberdeen Property Fininvest Alpha* 43 ir 44 punktus ir *Komisija prieš Vokietiją* 58 punktą).

43 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767, 47 punktas) grindžiamas Prancūzijos vyriausybės argumentas, jog skirtingas KIPVPS rezidentų ir KIPVPS nerezidentų vertinimas tik atspindi šio subjektų situaciją skirtumų mokesčio išieškojimo atžvilgiu, turi būti atmestas. Šiuo klausimu primintina, kad byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Truck Center*, nagrinėtose nacionalinės teisės nuostatose buvo numatyta, kad tam tikros nacionalinės kilmės pajamos apmokestinamos ir jas gaunanti bendrovių rezidentai, ir nerezidentų lygmeniu. Tose nuostatose numatyta tik skirtinga mokesčio surinkimo tvarka pagal bendrovės gavėjos buveinės vietą, o toks skirtumas buvo pateisinamas objektyviu situaciją, kuriose buvo bendrovės rezidentų ir nerezidentų, skirtumu. Vis dėlto pagrindinėse bylose nagrinėjamos teisės nuostatose numatyta ne tik skirtinga mokesčio surinkimo tvarka pagal nacionalinės kilmės dividendų gavėjų rezidavimo vietą. Atvirkščiai, joje numatyta šio dividendų apmokestinimas vien KIPVPS nerezidentų atžvilgiu.

44 Vadinas, KIPVPS rezidentų, kuriems taikomas atleidimas nuo mokesčio, kiek tai susiję su

j? gaunamais nacionalin?s kilm?s dividendais, ir KIPVPS nerezident?, kuri? tokie dividendai apmokestinami mokes?iu prie šaltinio, skirtingas vertinimas negali b?ti pateisinamas atitinkamos situacijos skirtumu.

45 Dar reikia išnagrin?ti, ar iš toki? nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jamosios pagrindin?se bylose, išplaukiantis apribojimas yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C?451/05, Rink. p. I?8251, 79 punkt?; min?t? sprendim? *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 63 punkt? ir *Komisija prieš Belgij?* 68 punkt?).

46 Pranc?zijos vyriausyb? Teisingumo Teisme nurod? ?vairius pateisinimo motyvus, b?tent: b?tinyb? apsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, b?tinyb? užtikrinti mokestini? patikrinim? veiksmingum? bei pagrindin?se bylose nagrin?jamos mokes?i? sistemos darnumo išsaugojim?. Konkre?iai kalb?dama apie motyvus, pateisinan?ius kapitalo jud?jimo apribojimus, susijusius su tre?iosiomis valstyb?mis, Pranc?zijos vyriausyb? remiasi, pirma, teiginiu, kad šiuo konkre?iu atveju nagrin?jamos normos yra b?tinios užtikrinti mokestini? patikrinim? veiksmingum?, ir, antra, SESV 64 straipsnio 1 dalimi.

47 Reikia priminti, kad pateisinimui b?tinybe apsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? gali b?ti pritarta, ypa? kai nagrin?jama tvarka siekiama užkirsti keli? veiksams, kurie gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei ?gyvendinti kompetencij? mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C?231/05, Rink. p. I?6373, 54 punkt?; 2007 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Amurta*, C?379/05, Rink. p. I?9569, 58 punkt?; min?t? sprendim? *Aberdeen Property Fininvest Alpha* 66 punkt? ir *Komisija prieš Vokietij?* 77 punkt?).

48 Ta?iau jei valstyb? nar? nusprend? neapmokestinti savo teritorijoje nacionalin?s kilm?s dividendus gaunan?i? KIPVPS rezident?, ji negali remtis b?tinybe apsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, siekdama pateisinti tokias pajamas gaunan?i? KIPVPS nerezident? apmokestinim? (žr. min?t? sprendim? *Amurta* 59 punkt?; *Aberdeen Property Fininvest Alpha* 67 punkt? ir *Komisija prieš Vokietij?* 78 punkt?).

49 Nagrin?jam? nacionalin?s teis?s nuostat? negalima pateisinti ir b?tinybe užtikrinti mokestini? patikrinim? veiksmingum?. Kaip, beje, pažymi, prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, mokestini? patikrinim? veiksmingumu negalima pateisinti apmokestinimo, taikomo konkre?iai ir tik nerezidentams.

50 D?l argumento, susijusio su b?tinybe užtikrinti Pranc?zijos mokes?i? sistemos darnum?, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog b?tinyb? išsaugoti tok? darnum? gali pateisinti pagrindines laisves ribojan?ius teis?s aktus (žr. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C?204/90, Rink. p. I?249, 21 punkt?; 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, C?157/07, Rink. p. I?8061, 43 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Belgij?* 70 punkt?).

51 Vis d?lto, kad b?t? galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? reikia ?rodyti, jog egzistuoja tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu apmokestinimu (min?to Sprendimo *Komisija prieš Belgij?* 71 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal atitinkam? teis?s akt? tiksl? (2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Papillon*, C?418/07, Rink. p. I?8947, 44 punktas ir min?to Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* 72 punktas).

52 Ta?iau, kaip matyti iš šio sprendimo 30 punkto, dividend? neapmokestinimas mokes?iu prie

šaltinio nėra siejamas su sąlyga, kad atitinkamas KIPVPS perskirstytų jo gautus dividendus ir kad jų apmokestinimas šio KIPVPS dalininkų lygmeniu leistų kompensuoti neapmokestinimo mokesčių prie šaltinio.

53 Todėl nėra tiesioginio ryšio, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 51 punkte nurodytą teismo praktiką, tarp nacionalinės kilmės dividendų, kuriuos gauna KIPVPS rezidentas, neapmokestinimo mokesčių prie šaltinio ir tokių dividendų apmokestinimo kaip šio KIPVPS dalininkų pajamų.

54 Galiausiai, konkrečiai kalbant apie motyvus, skirtus pateisinti kapitalo judėjimo apribojimus, susijusius su trešiosiomis šalimis, reikia pažymėti, kad Prancūzijos vyriausybė paprasčiausiai tvirtino, jog tokio judėjimo atžvilgiu ir, nesant sutarčių mokesčių srityje, kuriose būtų numatyta abipusė administracinė pagalba, ginčijami apribojimai turėtų būti pateisinami būtinybe užtikrinti mokestinių patikrinimų veiksmingumą. Žinoma, pagal Teisingumo Teismo praktiką tokio kapitalo judėjimo teisinis kontekstas skiriasi nuo to, kuris galioja esant santykiams tarp valstybių narių (min. to Sprendimo A 60 punktas). Tačiau šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad Prancūzijos vyriausybė nepateikė įrodymų, patvirtinančių, dėl kokių priežasčių mokestinių patikrinimų veiksmingumas turėtų būti pateisinti apmokestinimo, taikomų konkrečiai ir tik KIPVPS nerezidentams. Kita vertus, kadangi prašymai priimti prejudicinį sprendimą nesusiję su SESV 64 straipsnio 1 dalies aiškinimu, nereikia nagrinėti, ar iš nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, kylantys kapitalo judėjimo trečiųjų valstybes arba iš jų apribojimai gali būti pateisinami pagal šią nuostatą.

55 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kuriose numatytas nacionalinės kilmės dividendų apmokestinimas mokesčių prie šaltinio, kuomet juos gauna kitoje valstybėje reziduojantys KIPVPS, tačiau tokie dividendai neapmokestinami, kai juos gauna pirmojoje valstybėje reziduojantys KIPVPS.

Dėl šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu

56 Prancūzijos vyriausybė žodžiu pateiktose pastabose paprašė Teisingumo Teismo apriboti šio sprendimo poveikį laiko atžvilgiu tuo atveju, jeigu jis pripažintų, kad nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, yra nesuderinamos su SESV 63 ir 65 straipsniais.

57 Grėsdama savo prašymą, ši vyriausybė, pirma, atkreipė Teisingumo Teismo dėmesį į sunkias finansines pasekmes, kurias turėtų sprendimas su tokia išvada. Antra, ji teigė, kad atsižvelgdama į Europos Komisijos ir kitų valstybių narių elgesį Prancūzijos Respublika galėtų manyti, jog pagrindinėse bylose nagrinėjamos nuostatos atitinka Sąjungos teisę.

58 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas įgyvendindamas SESV 267 straipsniu jam suteiktą kompetenciją, paaiškina ir patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėtų būti suprantama ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad taip išaiškintą normą teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems iki sprendimo, kuriame išnagrinėtas prašymas dėl išaiškinimo, jei, be to, yra patenkintos sąlygos, leidžiančios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškinį, susijusį su šios normos taikymu (žr., be kita ko, 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Barreira Pérez*, C-347/00, Rink. p. I-8191, 44 punktą; 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 41 punktą ir 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-292/04, Rink. p. I-1835, 34 punktą).

59 Todėl Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais ir taikydamas bendrąjį teisinio saugumo

princip?, kuris yra S?jungos teis?s sistemos dalis, gali apriboti vis? suinteresuot?j? asmen? galimyb? pasinaudoti jo išaiškinta norma gin?ijant s?žiningai nustatytus teisinius santykius. Kad b?t? galima nuspr?sti d?l tokio apribojimo, turi b?ti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuot?j? asmen? s?žiningumas ir dideli? sunkum? rizika (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Skov ir Bilka*, C?402/03, Rink. p. I?199, 51 punkt? ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Kalinchev*, C?2/09, Rink. p. I?4939, 50 punkt?).

60 Konkre?iai kalbant, tok? sprendimo b?d? Teisingumo Teismas taik? tik labai konkre?iomis aplinkyb?mis, be kita ko, kai egzistavo sunki? ekonomini? pasekmi? atsiradimo rizika, ypa? kylanti d?l didelio s?žiningai ir remiantis teis?s nuostatomis, kurios laikytos teis?tai galiojan?iomis, sukurt? teisini? santyki? skai?iaus, ir paaišk?jus, jog asmenys ir nacionalin?s valdžios institucijos buvo paskatintos elgtis S?jungos teis?s neatitinkan?iu b?du d?l objektyvaus ir didelio neapibr?žtumo d?l S?jungos teis?s nuostat? turinio, prie kurio galb?t prisid?jo ir kit? valstybi? nari? ar Komisijos elgesys (žr., be kita ko, 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Richards*, C?423/04, Rink. p. I?3585, 42 punkt? ir min?to Sprendimo *Kalinchev* 51 punkt?).

61 Kalbant apie Pranc?zijos vyriausyb?s argument?, susijus? su objektyviu ir dideliu neapibr?žtumu d?l S?jungos teis?s nuostat? turinio, pasakytina, jog ši vyriausyb? nepatiksline, kuo Komisijos ir kit? valstybi? nari? pasirinktas elgesys prisid?jo prie tokio neapibr?žtumo. Bet kuriuo atveju pagrindin?se bylose negali b?ti pripažinta, jog egzistuoja objektyvus ir didelis neapibr?žtumas d?l S?jungos teis?s nuostat? turinio. Iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos, nurodytos šio sprendimo 27 punkte, matyti, kad siekiant nustatyti teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?se bylose, suderinamum? su SESV 63 ir 65 straipsniais, situacij? panašumas turi b?ti vertinamas pa?ios valstyb?s nar?s pasirinktu lygmeniu, nagrin?jamu atveju – KIPVPS lygmeniu. Be to, kaip konstatuoja prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?se bylose, suderinamumo su SESV 63 ir 65 straipsniais vertinimas nekelia joki? ypating? problem?, jeigu situacijos turi b?ti lyginamos KIPVPS lygmeniu.

62 D?l Pranc?zijos vyriausyb?s užuominos apie rimtus šio Teisingumo Teismo sprendimo padarinius biudžetui reikia priminti, jog pagal nusistov?jusį teismo praktik? vien finansini? pasekmi?, valstybei narei galin?i? kilti d?l prejudicine tvarka priimto sprendimo, savaime nepakanka pateisinti šio sprendimo poveikio apribojimo laiko atžvilgiu (2001 m. rugs?jo 20 d. Sprendimo *Grzelczyk*, C?184/99, Rink. p. I?6193, 52 punktas; 2005 m. kovo 15 d. Sprendimo *Bidar*, C?209/03, Rink. p. I?2119, 68 punktas ir min?to Sprendimo *Kalinchev* 52 punktas). Nagrin?jamu atveju Pranc?zijos Respublika, kuri tik per teismo pos?d? papraš? apriboti šio sprendimo poveik? laiko atžvilgiu, per š? pos?d? nepateik? duomen?, kurie leist? Teisingumo Teismui ?vertinti, ar Pranc?zijos Respublikai iš tikr?j? kyla sunki? ekonomini? padarini? gr?sm?.

63 Iš išd?styt? argument? darytina išvada, kad nereikia riboti šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu.

D?l bylin?jimosi išlaid?

64 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 (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 ir 65 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiamos valstyb?s nar?s teis?s nuostatos, kuriose numatytas nacionalin?s kilm?s dividend? apmokestinimas mokes?iu prie šaltinio, kuomet juos gauna kitoje valstyb?je reziduojantys kolektyvinio investavimo ? perleidžiamus vertybinius popierius subjektai, ta?iau tokie dividendai

neapmokestinami, kai juos gauna pirmojoje valstybėje reziduojantys kolektyvinio investavimo ? perleidžiamus vertybinius popierius subjektai.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.