

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. balandžio 10 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – ?sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 63 ir 65 straipsniai – Juridinių asmenų pelno mokestis – Skirtingas dividendų, išmokėtų investiciniams fondams rezidentams ir nerezidentams, vertinimas – Atleidimo nuo mokesčių netaikymas – Nepateisintas ribojimas“

Byloje C-190/12

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Lenkija) 2012 m. kovo 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. balandžio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas), M. Berger, ir S. Rodin,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. rugsėjo 5 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, atstovaujamos patarėjo teisės klausimais M. Rudnicki,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna, M. Szpunar ir A. Kramarczyk,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Rubio González,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues, J.-S. Pilczer ir D. Colas,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* A. De Stefano,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos M. Pere,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Herrmann ir W. Roels,

susipažin? su 2013 m. lapkri?io 6 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 49, 63 ir 65 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant investicinio fondo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, kurio buvein? yra Jungtin?se Amerikos Valstijose, ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgoš?iaus mokes?io administratoriaus direktorius, toliau – direktorius) gin?? d?l direktoriaus atsisakymo pripažinti ir gr?žinti fiksuoto pelno mokes?io permok? už 2005 ir 2006 m., sumok?t? apmokestinus pareišk?jui pagrindin?je byloje išmok?tus kapitalo bendrovi?, kuri? buvein?s yra Lenkijos teritorijoje, dividendus.

Teisinis pagrindas

Lenkijos teis?

3 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms, t. y. 2005 ir 2006 m., taikomos redakcijos 1992 m. vasario 15 d. Juridini? asmen? pelno mokes?io ?statymo (*ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*, Dz. U., Nr. 54, 654 pozicija, toliau – Pelno mokes?io ?statymas) 6 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

„Nuo mokes?io atleidžiami:

<...>

10) investiciniai fondai, vykdanrys veikl? pagal [2004 m. geguž?s 27 d. Investicini? fond? ?statymo (*ustawa o funduszach inwestycyjnych*, Dz. U., Nr. 146, 1546 pozicija (toliau – Investicini? fond? ?statymas)] nuostatas.“

4 Pelno mokes?io ?statymo 6 straipsnio 1 dalis buvo pakeista 2010 m. lapkri?io 25 d. ?statymu, iš dalies kei?ian?iu Fizini? asmen? pajam? mokes?io ?statym?, Juridini? asmen? pelno mokes?io ?statym? ir Fiksuoto pajam? mokes?io, taikomo kai kurioms fizini? asmen? gautoms pajamoms, ?statym? (*ustawa – Zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zrycza?towanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osi?ganych przez osoby fizyczne*, Dz. U., Nr. 226, 2010, 1478 pozicija). Šioje nuostatoje, ?sigaliojusioje 2011 m. sausio 1 d., numatyta:

„Nuo mokes?io atleidžiami:

<...>

10) investiciniai fondai, vykdanrys veikl? pagal [Investicini? fond?] ?statymo nuostatas;

10a) kolektyvinio investavimo subjektai, turintys buvein? kitoje nei Lenkijos Respublika Europos Sąjungos valstyb?je nar?je ar kitoje Europos ekonominei erdvei [EEE] priklausan?ioje valstyb?je ir tenkinantys šias kumuliacines sąlygas:

a) buvein?s valstyb?je nar?je pelno mokes?iu apmokestinamos visos j? pajamos, kad ir kokia b?t? j? kilm?;

b) j? veiklos vienintelis tikslas yra kolektyvinis investavimas ? vertybinius popierius, ? pinig? rinkos priemonės ir kitas turtines teises, finans? išteklis, surinktus viešojo ar neviešojo konkurso b?du perkant j? vertybinius popierius;

c) jie vykdo veiklą tur?dami valstyb?s nar?s, kurioje yra j? buvein?, kompetentingos finans? rinkos prieži?ros institucijos išduot? licencij? <...>;

d) j? veiklą tiesiogiai kontroliuoja valstyb?s nar?s, kurioje yra ši? subjekt? buvein?, kompetentingos finans? rinkos prieži?ros institucijos;

e) paskirtas depozitoriumas turtui saugoti;

f) juos valdo ?kio subjektai, kuriems valstyb?s nar?s, kur yra j? buvein?, kompetentingos finans? rinkos prieži?ros institucijos j? veiklai yra išdavusios licencij?."

5 Peln? mokes?io ?statymo 22 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Dividend? ir kit? pajam?, gaunam? iš turim? juridini? asmen?, turin?i? buvein? Lenkijos Respublikoje <...>, kapitalo dali?, mokes?io tarifas, išskyrus 2 dalyje numatytas išimtis, yra 19 % nuo gaut? pajam?.

2. Asmen?, kurie nurodyti 3 straipsnio 2 dalyje, pajamoms, minimoms 1 dalyje, taikomas 19 % tarifas, nebent sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytoje su valstybe, kurioje yra apmokestinamojo asmens buvein? arba administracija, numatyta kitaip.“

6 Iš dalies pakeisto Investicini? fond? ?statymo 1 straipsnyje numatyta:

„Šiame ?statyme ?tvirtinami investicini? fond?, kuri? buvein? Lenkijos Respublikos teritorijoje, steigimo ir veiklos principai bei užsienio fond? ir valdymo bendrovi? veiklos Lenkijos Respublikos teritorijoje principai.“

7 Šio ?statymo 2 straipsnio 7 ir 9 punktuose numatyta:

„Šiame ?statyme:

<...>

7) valstyb?s nar?s reiškia Europos Sąjungos valstybės nares, išskyrus Lenkijos [Respublik?];

<...>

9) užsienio fondas reiškia atviro tipo investicin? fond? arba investicin? bendrov?, kurios buvein? yra valstyb?je nar?je ir kuri vykdo veiklą pagal Bendrijos teis?s nuostatas, reglamentuojan?ias kolektyvin? investavim? ? vertybinius popierius;

<...>“

8 Šio ?statymo 3 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Investicinis fondas yra juridinis asmuo, kurio veiklos vienintelis tikslas – kolektyvinis investavimas ? vertybinius popierius, ? pinig? rinkos priemonės ir kitas ?statymu nustatytas turtines teises, finans? išteklis, surinktus viešojo ar neviešojo konkurso b?du perkant j? vertybinius popierius.“

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

9 Pagal [Lenkijos Respublikos] vyriausybę ir Jungtinių Amerikos Valstijų vyriausybę sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos (*Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu*), pasirašytos 1974 m. spalio 8 d. Vašingtone (Dz. U. 1976, Nr. 31, 178 pozicija, toliau – Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis), 11 straipsnų:

„1. Dividendai, kurių šaltinis yra Susitariančiojoje Valstybėje ir kurie išmokėti kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentui, apmokestinami toje kitoje valstybėje.

2. Susitariančioji Valstybė, kurios teritorijoje yra bendrovės buveinė, taip pat gali apmokestinti šiuos dividendus pagal savo teisę, tačiau mokesčiai negali viršyti:

a) 5 % dividendų bruto sumos, jei gavėjas yra juridinis asmuo, turintis bent 10 % dividendus išmokančios bendrovės balsavimo teisę suteikiančią akciją;

b) visais kitais atvejais – 15 % dividendų bruto sumos.

Ši dalis netaikoma juridinio asmens pelno, iš kurio išmokėti dividendai, apmokestinimui.

<...>.”

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 2010 m. gruodžio mėn. pareiškėjas pagrindinėje byloje, investicinis fondas, kurio buveinė yra Jungtinėse Amerikos Valstijose ir kurio veikla, be kita ko, apima investavimą Lenkijos bendrovės, paprašė Lenkijos mokesčių administratoriaus gražinti fiksuoto pelno mokesčio, kuriuo taikant 15 % tarifą buvo apmokestinti jam Lenkijoje steigto bendrovių išmokėti dividendai, permokę. Pareiškėjas pagrindinėje byloje teigė, kad jo teisė grąžinimą pagrįsta Pelno mokesčio įstatymo 22 straipsnio 1 dalimi, aiškinama kartu su Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 11 straipsnio 2 dalies b punktu.

11 Šis prašymas buvo atmestas 2011 m. gegužės 2 d. sprendimu, nes pareiškėjas pagrindinėje byloje, kaip Jungtinių Amerikos Valstijų teritorijoje steigtas investicinis fondas, netenkino atleidimo nuo mokesčio sąlygų, nustatytų Pelno mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 10 punkte.

12 Šis sprendimas patvirtinus 2011 m. spalio 6 d. direktoriaus sprendimu, pareiškėjas pagrindinėje byloje pareiškė ieškinį dėl panaikinimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui; jis teigė, kad Pelno mokesčio įstatymo nuostatos diskriminuoja trečiuosiose valstybėse steigtus investicinius fondus, palyginti su steigtaisiais Lenkijoje.

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar, atsižvelgiant į specialų Pelno mokesčio įstatyme numatytą atleidimą nuo mokesčio, kuris lygiavertis asmeniniam visiškam atleidimui nuo pelno mokesčio, taikomam investiciniams fondams laikantis Investicinių fondų įstatyme nustatytą reikalavimą, ir į glaudų šio įstatymo nuostatą ir šio atleidimo nuo mokesčio ryšį, šio Lenkijos įstatymo nuostatas reikia nagrinėti atsižvelgiant ne į laisvo kapitalo judėjimo principą, bet į steigimo laisvės principą.

14 Darydamas prielaidą, kad jam reikės atlikti tyrimą, kiek tai susiję su laisvo kapitalo judėjimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar pagrindinėje byloje

nagrinėjami teisės aktai yra nepateisintasi šios laisvės ribojimas.

15 Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar veiklos vykdymo metodų ir srities panašumo, kai egzistuoja skirtumai dėl Sąjungos teisėje ir trečiosios valstybės teisėje nustatytų reikalavimų, taikomų investiciniams fondams steigimui ir veiklai, pakanka norint pripažinti, kad Lenkijoje buveinių turintys investiciniai fondai yra panašūs į investicinius fondus, kurie buveinių Jungtinėje Amerikos Valstijose.

16 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad galime apriboti galimą pateisinti būtinybę užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą dėl atleidimo nuo mokesčių asmeninio pobūdžio ir jis taip pat yra proporcingas.

17 Šiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [SESV 63 straipsnis] taikomas, kai būtų nagrinėjantis teismas turi nustatyti, ar bendro asmeninio atleidimo nuo mokesčių srityje valstybės narė gali taikyti nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias teisinį apmokestinamąjį asmenį situacija diferencijuojama taip, kad investiciniams fondams, kurie buveinių yra vienoje iš <...> Sąjungos valstybių narių, gauti dividendai atleidžiami nuo fiksuoto pelno mokesčių, bet investicinio fondo, kuris yra Jungtinėje Amerikos Valstijose mokesčių rezidentas, gauti dividendai neatleidžiami?

2. Ar nacionalinėje teisėje numatytas skirtingas fondams, kurie buveinių yra trečiojoje valstybėje, ir fondams, kurie buveinių yra vienoje iš Sąjungos valstybių narių, vertinimas siekiant taikyti asmeninį atleidimą pelno mokesčių srityje galima laikyti teisiškai pagrįstu, atsižvelgiant į [SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, aiškinamą kartu su SESV 65 straipsnio 3 dalimi]“

Dėl prašymo atnaujinti žodinio proceso dalį

18 Žodinis bylos nagrinėjimas baigtas 2013 m. lapkričio 6 d., kai generalinis advokatas pateikė išvadą byloje.

19 2013 m. gruodžio 6 d. raštu, kurį Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2013 m. gruodžio 9 d., pareiškėjas pagrindinėje byloje, remdamasis Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsniu, iš esmės prašė atnaujinti žodinio proceso dalį, nes paaiškėjo nauji faktiniai aplinkybės, kurios gali būti lemiamos Teisingumo Teismui priimant sprendimą. Šios šalies teigimu, Jungtinėje Amerikos Valstijose mokesčių institucijos informavo, kad Lenkijos mokesčių institucijos pradėjo informacijos mainų procedūrą dėl su ja susijusios bylos, kurios dalykas yra toks pats kaip pagrindinės bylos.

20 Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas, iš klausęs generalinį advokatą, pagal savo Procedūros reglamento 83 straipsnį gali bet kada nutarti atnaujinti žodinio proceso dalį – pirmiausia, jeigu jis mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos arba jeigu baigus žodinio proceso dalį šalis pateikė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą (žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Vodafone Omnitel ir kt.*, C-228/12–C-232/12 ir C-254/12–C-258/12, 26 punktą).

21 Šioje byloje iš klausęs generalinį advokatą Teisingumo Teismas mano, kad turi visą reikalingą informaciją tam, kad atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą ir kad pareiškėjo pagrindinėje byloje nurodytas naujas faktas negali daryti lemiamos įtakos Teisingumo Teismo sprendimui.

22 Todėl nereikia patenkinti pareiškėjo pagrindinėje byloje prašymo atnaujinti žodinio proceso

dal?

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

23 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicn? sprendim? pateik?s teismas siekia nustatyti, ar SESV 63 straipsnis taikomas esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jamoji pagrindin?je byloje, kai pagal valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktus šioje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s tre?iojoje valstyb?je ?steigtam investiciniam fondui išmok?tiems dividendams netaikomas atleidimas nuo mokes?io, o investiciniams fondams, ?steigtiems šioje valstyb?je nar?je, šis atleidimas nuo mokes?io taikomas.

24 Tik Lenkijos vyriausyb? mano, kad šiuos nacionalin?s teis?s aktus reikia vertinti atsižvelgiant ne ? laisv? kapitalo jud?jim?, bet ? ?sisteigimo laisv? arba laisv? teikti paslaugas. Šios vyriausyb?s teigimu, pagrindin?je byloje nagrin?jamo asmeninio atleidimo nuo mokes?io, kuris taikomas visoms kai kuri? ?kio subjekt? pajamoms, neatsižvelgiant ? j? atlikt? sandori? r?š?, tikslas ne nustatyti atskyrimo kriterij?, pagr?st? ?sisteigimo vieta, bet skatinti vartotoj? naudotis investicini? fond?, kurie vykdo veikl? tiksliai apibr?žtomis teisin?mis s?lygomis, paslaugomis. Be to, investicini? fond? vykdoma veikla laikoma finans? tarpininko paslaug? teikimo arba turto portfelio valdymo veikla, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsn? arba SESV 56 straipsn?.

25 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad dividend? mokestiniam vertinimui gali b?ti taikomas su ?sisteigimo laisve susij?s SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo jud?jimu susij?s SESV 63 straipsnis ir kad d?I klausimo, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos ar kitos jud?jimo laisv?s srit?, reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto dalyk? (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, 89 ir 90 punktus bei juose nurodyt? teismo praktik?).

26 Konkre?iai kalbant, nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik tokioms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?, patenka ? ?sisteigimo laisv?s taikymo srit? (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 91 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

27 Iš to matyti, kad, kiek tai susij? su tre?iosios šalies kilm?s dividendais, kai iš toki? nacionalin?s teis?s akt? dalyko matyti, kad jie taikomi tik kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiški? ?tak? atitinkamos bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?, negalima remtis nei SESV 49, nei SESV 63 straipsniu (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 98 punkt?).

28 Ta?iau nacionalin?s nuostatos, taikomos kapitalo dalims, turimoms vieninteliu tikslu – investuoti pinigus neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 92 punkt?).

29 Aplinkyb?mis, susijusiomis su iš tre?iosios šalies gaut? dividend? mokestiniu vertinimu, reikia pripažinti, kad pakanka išnagrin?ti nacionalin?s teis?s akt? dalyk?, norint ?vertinti, ar iš tre?i?j? šalį gaut? dividend? mokestinis vertinimas patenka ? ESV sutarties nuostat? d?I laisvo kapitalo jud?jimo taikymo srit? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 96 punkt?).

30 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažym?jo, kad nacionalin?s teis?s aktai d?I iš tre?i?j? šalį gaut? dividend? mokestinio vertinimo, kurie taikomi ne vien situacijoms, kai patronuojan?ioji

bendrov? daro lemiam? ?tak? dividendus išmoka?ios bendrov?s sprendimams, turi b?ti vertinami atsižvelgiant ? SESV 63 straipsn?. Tod?l bendrov?, ?steigta valstyb?je nar?je, neatsižvelgiant ? jos turim? tre?iojoje šalyje ?sisteigusios dividendus išmoka?ios bendrov?s dali? kiek?, gali remtis šia nuostata gin?ydama toki? teis?s akt? teis?tum? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 99 punkt?).

31 Ta?iau svarbu vengti, kad d?l SESV 63 straipsnio 1 dalies aiškinimo, kiek tai susij? su santykiais su tre?iosiomis šalimis, ?kio subjektai, kurie nepatenka ? ?sisteigimo laisv?s teritorin? taikymo srit?, gal?t? tur?ti iš jos naudos (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 100 punkt?).

32 Kaip teig? generalinis advokatas išvados 21 punkte, šis vertinimas, susij?s su tre?iosios šalies bendrov?s dividend?, išmok?t? valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusiam asmeniui, mokestiniu vertinimu, taip pat taikomas situacijai, kai bendrov?, ?steigta valstyb?je nar?je, moka dividendus savo akcininkui, ?sisteigusiam tre?iojoje šalyje, kaip yra pagrindin?je byloje.

33 Iš ties?, pirma, pagrindin?je byloje nagrin?jamu atleidimu nuo mokes?io, numatytu Pelno mokes?io ?statymo 6 straipsnio 1 dalyje, nedaromas skirtumas pagal kapitalo dali?, už kurias investiciniai fondai gauna dividend?, r?š?. Antra, neegzistuoja rizika, kad ?kio subjektas, nepatenkantis ? ?sisteigimo laisv?s teritorin? taikymo srit?, gaus iš jos naudos, nes pagrindin?je byloje nagrin?jami mokes?i? teis?s aktai susij? su ši? dividend? mokestiniu vertinimu ir jais neketinama kliudyti ?kio subjektams iš tre?i?j? šali? patekti ? nacionalin? rink?.

34 Šios išvados nepaneigia, be kita ko, Lenkijos vyriausyb?s pateikti argumentai, priminti šio sprendimo 24 punkte, nes nustatant, ar šiems teis?s aktams taikomas SESV 63 straipsnis, reikia išnagrin?ti ne šiuose teis?s aktuose nustatyto atleidimo nuo mokes?io pob?d? ar investicinio fondo veiklos pob?d?, bet veikiau investicinio fondo turim? bendrovi? reziden?i? kapitalo dali? form?.

35 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis, susij?s su laisvu kapitalo jud?jimu, taikomas esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jamoji pagrindin?je byloje, kai pagal nacionalin?s mokes?i? teis?s aktus valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s tre?iojoje valstyb?je ?steigiam investiciniam fondui išmok?tiems dividendams netaikomas atleidimas nuo mokes?io, o investiciniams fondams, ?steigtiems šioje valstyb?je nar?je, šis atleidimas nuo mokes?io taikomas.

D?l antrojo klausimo

36 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar SESV 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos atleidimas nuo mokes?io netaikomas dividendams, kuriuos šioje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s moka tre?iojoje valstyb?je ?steigiam investiciniam fondui.

37 Konkre?iai kalbant, pagal pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms taikomos 2005 m. bei 2006 m. ir iki 2011 m. sausio m?n. galiojusios redakcijos Pelno mokes?io ?statym? bendrov?s rezident?s išmok?ti dividendai tre?iojoje šalyje ?steigiam investiciniam fondui buvo apmokestinami 19 % mokes?io prie pajam? šaltinio tarifu, išskyrus tuos atvejus, kai pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart? buvo taikomas kitas tarifas, o tokiems dividendams, kai jie buvo mokami investiciniam fondui rezidentui, jei tas fondas taip pat atitiko Lenkijos Investicini? fond? ?statyme nustatytus reikalavimus, buvo taikomas atleidimas nuo mokes?io.

D?l laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo egzistavimo

38 Pirmiausia reikia priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos vis dėlto turi jį įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt., C-338/11–C-347/11, 14 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

39 Šiuo klausimu iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 40 punktas; 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 ir minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 15 punktas).

40 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinjamame nacionalinės teisės akte numatytas atleidimas nuo mokesčio buvo taikomas tik investiciniams fondams, kurie vykdo veiklą pagal Investicinių fondų statutą.

41 Kaip taip pat matyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo, pagal pagrindinėje byloje nagrinjamą nacionalinės teisės aktą investiciniams fondams atleidimas nuo mokesčio taikomas tik su sąlyga, kad jie beveik yra Lenkijos teritorijoje. Todėl investiciniams fondams nerezidentams išmokėti dividendams negali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio tik dėl jų steigimo vietos, net jei šiems dividendams galbūt galėtų būti sumažintas mokesčio tarifas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

42 Toks skirtingas investicinių fondų rezidentų ir investicinių fondų nerezidentų dividendų mokestinis vertinimas gali atgrasyti, pirma, trečiojoje šalyje steigtus investicinius fondus investuoti į Lenkijoje steigtas bendroves ir, antra, šioje valstybėje narėje reziduojančius investuotojus sigyti investicinių fondų nerezidentų kapitalo dalių (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 17 punktą).

43 Vadinasi, tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.

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

Dėl SESV 64 straipsnio 1 dalies taikytinumo

45 Pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį SESV 63 straipsnio nuostatos nekliudo taikyti trečiosioms valstybėms 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui trečiosias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas nekilnojamąjį turtą, su steigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių sileidimu kapitalo rinkas.

46 Šiuo klausimu pastabose ir per posėdį Lenkijos ir Vokietijos vyriausybės teigė, kad, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatytas Lenkijos bendrovių investiciniams fondams nerezidentams išmokėti dividendų apmokestinimas, galiojo dar iki 1993 m. gruodžio 31 d., vėliau ši apmokestinimo tvarka nebuvo pakeista, ir, antra, kadangi šis apmokestinimas buvo taikomas nedarant jokio skirtumo, t. y. nepaisant turimų Lenkijos bendrovės akcijų kiekio, pagrindinėje byloje nagrinėjamo kapitalo judėjimui gali apimti sąvoka „tiesioginės investicijos“, kaip antai nurodyta Teisingumo Teismo praktikoje. Bet kuriuo atveju nagrinėjamas apribojimas apima finansinių paslaugų teikimą.

47 Kalbant apie SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytą laiko kriterijų, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nors iš esmės Sąjungos aktu nustatytą datą galiojančią teisės aktą turinti turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas turi pateikti Sąjungos sąvokos, kuria vadovaujamasi Sąjungos leidžiančių nukrypti tvarką taikant konkrečią datą „galiojantiems“ nacionalinės teisės aktams, aiškinimo gaires (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. 2006, p. I-11753, 191 punktą).

48 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad bet kokiems nacionalinės teisės aktams, priimtiems vėliau nei taip nurodyta data, vien dėl šio fakto nėra automatiškai netaikoma nagrinėjamo Sąjungos aktu įtvirtinta leidžianti nukrypti tvarka. Iš tikrųjų nuostata, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią Sąjungos teisę įtvirtintą teisę ir laisvę naudotis kliūtį, patenka į leidimo nukrypti taikymo sritį. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami kitokia logika negu ankstesni teisės aktai ir kurie įtvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamo Sąjungos aktu nurodytą datą galiojančiam teisės aktui (žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 192 punktą ir 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 41 punktą).

49 Šiuo klausimu iš Komisijos pastabų matyti, ir Lenkijos vyriausybė to negiginėja, kad Pelnų mokestis įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 10 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio buvo nustatytas 1997 m. rugpjūčio 28 d. įstatymu.

50 Todėl, kaip nurodo generalinis advokatas išvados 57 punkte, apribojimas, kaip jis suprantamas pagal Sutarties nuostatas, susijusias su laisvu kapitalo judėjimu, paliktas galioti po 1993 m. gruodžio 31 d., iki šios datos neegzistavo.

51 Iš tiesų 1993 m. gruodžio 31 d. Lenkijos bendrovių mokamiems dividendams užsienio ūkio subjektams buvo taikomas arba tas pats mokestis prie pajamų šaltinio kaip dividendams, kurie buvo mokami Lenkijoje steigtiems ūkio subjektams, arba sumažintas mokestis pagal Lenkijos Respublikos ir atitinkamos valstybės sudarytą dvigubą apmokestinimo išvengimo sutartį. 1997 m. rugpjūčio 28 d. įstatymu, nurodytu šio sprendimo 49 punkte, pirmą kartą buvo nustatytas apribojimas, nes juo numatytas skirtingas investicinių fondų rezidentų ir investicinių fondų nerezidentų vertinimas, pirmuosius atleidžiant nuo mokesčio prie pajamų šaltinio ir netaikant administracinių procedūrų, susijusių su jiems išmokėti dividendų fiksuotu mokesčiu.

52 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai neturėtų būti laikomi 1993 m. gruodžio 31 d. egzistavusiu apribojimu, nes elementas, kuris riboja laisvą kapitalo judėjimą, t. y. Pelnų mokestis įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 10 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, buvo trauktas vėliau, nukrypstant nuo ankstesnės teisės akto logikos ir nustatant naują procedūrą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 48 punkte nurodytą teismo praktiką.

53 Kadangi laiko kriterijus nevykdytas ir kadangi SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatyta du

kriterijai – laiko ir materialusis – turi būti vykdyti kartu, pastarasis straipsnis netaikytinas pagrindinėje byloje ir nebūtina nagrinėti, ar materialusis kriterijus vykdytas.

Dėl apribojimo pateisinimo

54 Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių statymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčiai mokėjimui dėl į skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.

55 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 mokėjimo dėl į gyvenamosios vietos arba dėl valstybės narės, 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 punktų; 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, Rink. p. I-3553, 32 punktų ir minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 56 punktų).

56 Iš tiesų ši nukrypti leidžianti nuostata savo ruožtu yra ribojama SESV 65 straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, 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“ (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 57 punktų).

57 Taigi SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiamas skirtingas požiūris reikia skirti nuo šio straipsnio 3 dalimi uždraustos diskriminacijos. Iš teismo praktikos matyti, jog tam, kad tokios nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, būtų laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodas požiūris būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 58 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką).

Dėl objektyvaus situacijos panašumo

58 Kalbant apie panašumą, pirmiausia pažymėtina, kad dėl nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuria siekiama neapmokestinti bendrovių rezidentų paskirstyto pelno, dividendus gaunančio investicinio fondo rezidento padėtis yra panaši į juos gaunančio investicinio fondo nerezidentų padėtį tiek, kiek šiais abiem atvejais gautas pelnas iš esmės gali būti dvigubo ekonominio apmokestinimo ar apmokestinimo grandinės objektu (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktų; *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 113 punktų; 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-284/09, Rink. p. I-9879, 56 punktų ir minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIC ir kt.* 42 punktų bei jame nurodytą teismo praktiką).

59 Tačiau kadangi vien dėl to, kad atitinkama valstybė narė įgyvendina savo kompetencijų mokesčių srityje, kyla apmokestinimo grandinės arba ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojus, neatsižvelgiant į trečiojoje valstybėje taikomą bet kokį apmokestinimą, SESV 63 straipsniu ši valstybė narė, nustatanti atleidimą nuo mokesčių dividendams, kuriuos kiekvienas subjektams rezidentams išmokėjo kitos bendrovės rezidentams, pareigojama vienodai vertinti ir trečiojoje valstybėje įsisteigusiems kiekvienam subjektams išmokėtus dividendus (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punktų; *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 60 punktų ir *Komisija prieš Vokietiją* 57 punktų).

60 Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių teisės aktuose toks lygiavertis vertinimas nenumatytas. Iš tiesų, nors šiais teisės aktais siekiama išvengti nacionalinių dividendų, kuriuos gavo investiciniai fondai rezidentai, dvigubo ekonominio apmokestinimo, užtikrinant, kad ši fondų narių situacija būtų panaši į individualių investuotojų, jais nepanaikinamas ir net nesumažinamas dvigubas apmokestinimas, kuris gali būti taikomas investiciniams fondams nerezidentams, gaunantiems tokius dividendus.

61 Antra, primintina, kad siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus, atspindi objektyvų situaciją skirtumui, turi būti atsižvelgiama tik į atitinkamus tokiomis teisės aktais tvirtintus atskyrimo kriterijus dėl paskirstyto pelno apmokestinimo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.* 28 punktą).

62 Šiuo atveju neginytina, kad vienintelis pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių teisės aktuose nustatytas atskyrimo kriterijus pagrįstas investicinių fondų steigimo vieta, t. y. tik Lenkijoje steigto investicinių fondų gautiems dividendams gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio. Iš tiesų atleidimas nuo mokesčio, taikomas investiciniams fondams rezidentams, nesiejamas su pajamų, paskirstytų jų dalininkams, apmokestinimu.

63 Atsižvelgiant į šį atskyrimo kriterijų, situaciją panašumas turi būti vertinamas vien investicijų monų lygmeniu, nes nagrinėjamoje priemonėje ar teisės akte neatsižvelgiama į jos dalininkų mokestinį padėtį (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.* 32, 39 ir 41 punktus).

64 Todėl negalima pritarti Vokietijos vyriausybės pateiktam argumentui, pagal kurį paprastai apribojimo poveikis gali būti neutralizuotas, jei investuotojos savo rezidavimo valstybėje gali traukti į savo asmeninį mokestinį skolą mokestį prie šaltinio, kuris taikomas investiciniams fondams nerezidentams, arba atimti šį mokestį iš mokesčio bazės, kuri nustatoma jų rezidavimo valstybėje.

65 Trečia, iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo ir Lenkijos, Vokietijos, Ispanijos, Prancūzijos, Italijos ir Suomijos vyriausybių bei Komisijos pastabų matyti, kad investicinio fondo, kurio buveinė yra trečiojoje valstybėje, situacija nėra panaši į Lenkijoje steigto investicinių fondų, kuriems taikomas Investicinių fondų įstatymas, ar investicinių fondų, kurie turi registruotą buveinę kitoje valstybėje narėje, situaciją.

66 Konkrečiau kalbant, investicinių fondų, kurių buveinė yra Jungtinės Amerikos Valstijose, skirtumas nuo investicinių fondų, kurių buveinė yra Sąjungos valstybėse narėse, skirtumas iš esmės yra tas, kad steigiant Europos investicinius fondus ir jų veiklai taikomi vienodi teisės aktai, t. y. 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 85/611/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo perleidžiamais vertybiniais popieriais subjektais (KIAVPS), derinimo (OL L 375, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 1 t., p. 139, toliau – KIAVPS direktyva), iš dalies pakeista 2004 m. balandžio 21 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/39/EB (OL L 145, p. 1), kurios reikalavimai iš esmės buvo perkelti į Investicinių fondų įstatymą. Kadangi tik šiuos reikalavimus atitinkantiems investiciniams fondams galėjo būti taikomas Pelnų mokesčio įstatyme numatytas atleidimas nuo mokesčio, investicinių fondų nerezidentų, kuriems netaikoma KIAVPS direktyva, teisinė ir faktinė situacija iš esmės skiriasi nuo Sąjungos valstybėse narėse steigto investicinio fondo situacijos.

67 Tačiau aplinkybės, kad investiciniai fondai nerezidentai nėra vienodos Sąjungos teisės aktų sistemos, diegtos KIAVPS direktyva, reglamentuojančia investicinių fondų steigimo ir veiklos tvarką Sąjungoje, į vidaus teisę perkeltos Lenkijos investicinių fondų įstatymu, dalis, savaime

neturėtų pakakti nustatyti faktų, jog ši fondų situacijos skiriasi. Iš tiesų, kadangi KIAVPS direktyva netaikoma trečiuosiose šalyse steigtiems investiciniams fondams, nes jie nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, reikalavimas, kad šie fondai būtų reglamentuojami taip pat, kaip ir investiciniai fondai rezidentai, panaikinti kapitalo judėjimo laisvės veiksmingą poveikį.

68 Bet kuriuo atveju, kaip nurodė generalinis advokatas išvados 37 ir 38 punktuose ir kaip jau nurodyta šio sprendimo 62 punkte, kadangi vienintelis pagrindinis byloje nagrinėjamuose nacionalinės mokesčių teisės aktuose nustatytas atskyrimo kriterijus pagrindinis investicinis fondų steigimo vieta, ir tik Lenkijoje steigti investiciniai fondai gautiems dividendams gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčių prie pajamų šaltinio, kiek tai susiję su pagrindine byla, šiuo atveju trečiojoje šalyje steigti investiciniai fondai reglamentavimo ir Sąjungoje taikomo vienodo reglamentavimo palyginimas nėra reikšmingas, nes jis nėra šioje byloje taikomo teisės aktų dalis.

69 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, pagal valstybės narės mokesčių teisės aktus, kaip antai Pelnų mokesčio statymų, kuriuose kaip pagrindinis atskyrimo kriterijus nustatyta investicinis fondų rezidavimo vieta, kuri atsižvelgiant taikomas arba netaikomas mokestis prie pajamų šaltinio dividendams, kuriuos jiems išmoka Lenkijos bendrovės, investicinis fondas nerezidentų situacija yra objektyviai panaši kaip ir tuo fondu, kuri buveinė yra Lenkijos teritorijoje.

70 Tai nustačius dar reikia išnagrinėti, ar iš tokių nacionalinės teisės normų, kaip nagrinėjamosios pagrindinis byloje, kylantis apribojimas yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 63 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

Dėl privalomojo bendrojo intereso pagrindo egzistavimo

– Būtinybą užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą

71 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad būtinybą užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimą (2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-493/09, Rink. p. I-9247, 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

72 Šiuo klausimu, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir kaip teigė visos vyriausybės bei Komisija Teisingumo Teismui pateiktose pastabose, nesant bendrų teisės aktų dėl administracinio bendradarbiavimo su trečiuosiomis valstybėmis, panašios Sąjungoje egzistuojančios 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvų 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), Lenkijos mokesčių administratorius negali patikrinti, kiek tai susiję su investiciniais fondais nerezidentais, ar laikomasi Lenkijos teisės aktuose nustatytų specialių sąlygų, ir įvertinti remiantis šiais teisės aktais atliktą patikrinimą apimtį ir veiksmingumą, palyginti su KIAVPS direktyvoje numatyto sustiprinto bendradarbiavimo Sąjungoje mechanizmu.

73 Tačiau, kiek tai susiję su argumentu dėl teisinių priemonių, leidžiančių Lenkijos mokesčių institucijoms patikrinti Jungtinėje Amerikos Valstijose steigti investicinius fondus pateiktus rodymus ir informaciją, siekiant nustatyti jų panašumą su Lenkijoje ar kitoje valstybėje narėje steigtais investiciniais fondais, nebuvimo, reikia pažymėti, kad KIAVPS direktyva nustatytas informacijos tarp valstybių narių keitimasis mechanizmas yra jų institucijų, atsakingų už investicinių fondų licencijavimą ir priežiūrą, bendradarbiavimo sistemos dalis, siekiant užtikrinti jų užduočių, kurių apimtį apibrėžta šios direktyvos 50 straipsnio 5 dalyje, įgyvendinimą.

74 Remiantis minėtu straipsniu, kompetentingos institucijos, gaunančios konfidencialią informaciją, gali ją pasinaudoti tik vykdydamos savo pareigas, t. y. arba tikrinti, ar KIAVPS ar įmonės, dalyvaujančios jė verslo veikloje, atitinka šiam verslui pradėti taikomus reikalavimus, stebėti jė verslo eigę, valdymo ir apskaitos tvarkę bei vidinę kontrolės sistemą, taip pat taikyti sankcijas arba administracinių skundų dėl kompetentingų institucijų priimtų sprendimų atvejais, arba teismo procesuose, pradėtuose pagal KIAVPS direktyvos 51 straipsnio 2 dalį.

75 Be to, kitose KIAVPS direktyvos nuostatose, susijusiose su informacijos mainų sistema, akcentuojama profesinių paslapčių apsauga šioje srityje.

76 Iš KIAVPS direktyvos 50 straipsnio 5 dalies ir jos bendros sistemos matyti, kad ši informacijos mainų sistema yra šia direktyva įgyvendintos priežiūros sistemos dalis. Todėl ši numatyta valstybių narių bendradarbiavimo forma susijusi ne su mokesčių sritimi, o tik su investicinių fondų veikla KIAVPS srityje.

77 Todėl KIAVPS direktyva negali suteikti Lenkijos mokesčių administratoriui teisės atlikti ar pavesti atlikti patikrinimo, kad išsiaiškintų, ar investiciniai fondai vykdo pareigas, jiems nustatytas Investicinių fondų įstatymu, nes ši teisė šia direktyva suteikta priežiūros institucijoms.

78 Taip pat KIAVPS direktyva negali suteikti valstybės narės priežiūros institucijai teisės keistis informacija, kurią ji gavo atlikusi savo teritorijoje įsteigtą investicinių fondų patikrinimus, su apmokestinimo valstybės narės priežiūros institucija tam, kad apmokestinimo valstybės narės priežiūros institucijai ši informacija perduotų nacionalinėms mokesčių institucijoms.

79 Iš to, kas minėta, matyti, kad aplinkybė, jog KIAVPS direktyva nustatyta informacijos mainų sistema negali būti taikoma investiciniams fondams nerezidentams, negali pateisinti pagrindinėje byloje nagrinėjamo apribojimo.

80 Be to, investiciniams fondams nerezidentams netaikant atleidimo nuo mokesčių vien dėl to, kad jie įsteigti trečiosios valstybės teritorijoje, pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė mokesčių teisės aktais nesuteikiama galimybė šiems mokesčių mokėtojams rodyti, kad jie atitinka panašius Investicinių fondų įstatyme nustatytus reikalavimus.

81 Iš Teisingumo Teismo praktikos aiškiai matyti, kad Sąjungos valstybėms narėms bendradarbiaujant negalima *a priori* atmesti to, kad mokesčių mokėtojas gali pateikti tinkamą rodymą, kuriais remdamasis apmokestinimo valstybės narės mokesčių administratorius galėtų aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar jis atitinka tokius pačius reikalavimus, kokie numatyti jo rezidavimo valstybės teisės aktuose (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą A 59 punktą ir *Komisija prieš Portugaliją* 46 punktą).

82 Tačiau ši teismo praktika negali būti visa taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių, nes šis judėjimas susijęs su kitu teisiniu kontekstu (minėto Sprendimo A 60 punktas; 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 69 punktas; 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rink. p. I-10659, 40 punktas ir Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 65 punktas).

83 Iš tiesų reikia pažymėti, kad Direktyvoje 77/799 nustatytos valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo sistemos tarp valstybių narių ir trečiosios šalies kompetentingų institucijų nėra, jeigu ši trečioji šalis neprisiėmė jokių tarpusavio pagalbos susipareigojimų (minėto sprendimo *Komisija prieš Italiją* 70 punktas; *Établissements Rimbaud* 41 punktas ir *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 66 punktas).

84 Iš minėtų svarstymų matyti, kad pateisinimas būtųtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą priimtinas tik kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčio lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar vykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš trečiosios valstybės kompetentingų institucijų, o dėl to, kad ši trečioji valstybė neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, paaiškėja, jog iš jos neįmanoma jos gauti (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

85 Tačiau, priešingai nei byloje, kuriose buvo priimti šio sprendimo 82 punkte nurodyti sprendimai, kai neegzistavo jokių nagrinjamų trečiųjų valstybių sutartinė pareiga pateikti informaciją, todėl Teisingumo Teismas atmetė galimybę mokesčių mokėtojui pačiam pateikti reikalingus rodymus, kad būtų teisingai nustatyti atitinkami mokesčiai, pagrindinėje byloje egzistuoja Lenkijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų tarpusavio administracinės pagalbos reglamentavimas, leidžiantis keistis informacija, būtina taikant mokesčių teisės aktus.

86 Konkrečiau kalbant, ši bendradarbiavimo sistema išplaukia iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 23 straipsnio ir 1988 m. sausio 25 d. Strasbūre pasirašytos Europos Tarybos ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) konvencijos dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais 4 straipsnio.

87 Iš to matyti, kad atsižvelgiant į Lenkijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų tarpusavio sutartinius sąsipareigojimus, kuriais nustatoma bendra teisinė bendradarbiavimo sistema ir numatomas atitinkamų nacionalinių institucijų informacijos mainų mechanizmas, negalima *a priori* atmesti to, kad Jungtinių Amerikos Valstijų teritorijoje steigti investiciniai fondai gali būti pareigoti pateikti tinkamų rodymų, leidžiančių Lenkijos mokesčių institucijoms, bendradarbiaujant su kompetentingomis Jungtinių Amerikos Valstijų institucijomis, patikrinti, ar šie fondai vykdo veiklą panašiomis sąlygomis kaip ir Sąjungos teritorijoje steigti fondai.

88 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar Lenkijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų tarpusavio sutartiniai sąsipareigojimai, kuriais nustatoma bendra teisinė bendradarbiavimo sistema ir numatomas atitinkamų nacionalinių institucijų informacijos mainų mechanizmas, iš tiesų gali leisti Lenkijos mokesčių institucijoms pririnkus patikrinti Jungtinėje Amerikos Valstijose steigtą investicinį fondą pateiktą informaciją, susijusią su jo steigimo ir veiklos vykdymo sąlygomis, tam, kad nustatytų, jog jo veikla reglamentuojama panašiai kaip Sąjungoje.

– Būtinybą užtikrinti mokesčių sistemos darną

89 Grįsdama argumentą, pagal kurą pagrindinėje byloje nagrinjamais nacionaliniais mokesčių teisės aktais nustatytas apribojimas pateisinamas būtųtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną, Lenkijos vyriausybė teigia, kad šiuose teisės aktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio glaudžiai susijęs su investicinių fondų savo dalininkams išmokamų sumų apmokestinimu. Mokesčių sistemos darna būtų užtikrinta garantuojant vienodą faktinį konkretaus apmokestinamojo asmens pajamų apmokestinimą neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje narėje jos gautos, ir kurį taikant būtų atsižvelgiama į kitose valstybėse narėse sumokėtus mokesčių dydžius.

90 Be to, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad esant situacijoms, apimančioms trečiąsias valstybes, būtų kai tai susiję su investiciniais fondais, reikėtų išplėsti mokesčių darnos sąvoką ir kartu vertinti skirtingas apmokestinimo stadijas darant prielaidą, kad dividendai mokami užsienyje teigtiems dalininkams.

91 Reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog būtųtinybą išsaugoti tokių

darn? gali pateisinti pagrindines laisvės ribojančius teisės aktus (min?to Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

92 Vis dėlto, kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, pagal nusistovėjusi? teismo praktik? reikia parodyti, jog egzistuoja tiesioginis atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu apmokestinimu ryšys, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkam? teisės akt? tiksl? (min?to Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 51 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

93 Tačiau, kaip jau nurodyta šio sprendimo 62 punkte, pagrindin?je byloje nagrinėjamiems dividendams taikomas atleidimas nuo mokes?io prie pajam? šaltinio nesaistomas sąlyga, kad atitinkam? investicini? fond? gauti dividendai būtų perskirstyti, o j? apmokestinimas išmokėjus šį fond? dalininkams leist? kompensuoti atleidim? nuo mokes?io prie pajam? šaltinio.

94 Be to, kaip išvados 113 punkte pažymi generalinis advokatas, Vokietijos vyriausyb?s siūlomą platus mokes?i? darnos sąvokos aiškinimas grindžiamas ne?rodyta prielaida, kad tre?iosiose šalyse steigti? investicini? fond? dalininkai reziduoja taip pat šiose šalyse ar bent už nacionalin?s teritorijos rib?. Mokestin?s darnos motyvo nagrinėjimas iš esm?s reikalauja nagrinėjimo vienos ir tos pa?ios mokes?i? sistemos atžvilgiu.

95 Todėl, nesant tiesioginio ryšio, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 92 punkte nurodyt? teismo praktik?, tarp investicini? fond? rezident? gaut? nacionalini? dividend? atleidimo nuo mokes?io prie pajam? šaltinio ir šio dividend? apmokestinimo kaip šio investicini? fond? dalinink? pajam?, pagrindin?je byloje nagrinjam? nacionalin?s teisės akt? negalima pateisinti b?tinybe užtikrinti mokes?i? sistemos darn?.

– Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas ir mokestini? pajam? išsaugojimas

96 Vokietijos vyriausyb? taip pat nurod? b?tinyb? išlaikyti apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp Lenkijos Respublikos ir Jungtini? Amerikos Valstij? bei išsaugoti mokestines pajamas kaip motyvus, kuriais grindžiamas aptariamas ribojimas ir kuriuos reikia išnagrinėti kartu dėl pateikt? panaši? argument?.

97 Pirma, dėl apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo Vokietijos vyriausyb? teig?, kad teismo praktika, susijusi su šiuo pateisinimo motyvu, turi būti taikoma tik Sąjungos vidaus situacijoms, nes kapitalo judėjimo tre?i?ias šalis ir iš j? atveju suinteresuotieji asmenys negali remtis vidaus rinkos taisyklomis, kadangi valstyb?s nar?s mokestinio suvereniteto ribojimo per laisv? kapitalo judėjim? tiesiogin? pasekm? būtų apmokestinamo objekto perkėlimas tre?i?j? šal?.

98 Pagal nusistovėjusi? Teisingumo Teismo praktik? subalansuoto apmokestinimo galiojim? paskirstymo tarp valstybi? nari? užtikrinimas gali būti grindžiamas tuo, kad, be kita ko, nagrinėjama sistema siekiama užkirsti keli? veiksams, galintiems pakenkti valstyb?s nar?s teisei gyvendinti kompetencij? mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (min?to Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 47 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

99 Tačiau jei valstyb? nar? nusprend? neapmokestinti savo teritorijoje nacionalin?s kilm?s dividendus gaunan?i? investicini? fond? rezident?, ji negali remtis b?tinybe apsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, siekdama pateisinti tokias pajamas gaunan?i? investicini? fond? nerezident? apmokestinim? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 48 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

100 Šiuo klausimu negali būti pagrįsta teigiama, kad ši teismo praktika negali būti taikoma valstybių narių ir trečiųjų valstybių santykiams, nes tokių abipusių santykių nebuvimu, kaip nurodė Vokietijos vyriausybė, negalima pateisinti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir minėtų trečiųjų valstybių apribojimo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 128 punktą).

101 Antra, dėl nacionalinių mokesčių pajamų išsaugojimo Vokietijos vyriausybė teigia, kad laisvas kapitalo judėjimas neturėtų būti pareigoti valstybių narių atsisakyti mokesčių pajamų trečiųjų valstybių naudai. Iš tiesų bendrojoje rinkoje siekiama užtikrinti veiksmingą išteklių paskirstymą Sąjungoje, apsaugant mokesčių neutralumą šioje rinkoje. Tačiau trečiosios valstybės, kurios nepriklauso tai rinkai, neprivalo sutikti netekti tokių mokesčių pajamų valstybių narių naudai.

102 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką mokesčių pajamų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo galima remtis pateisinant pagrindinei laisvei iš esmės prieštaraujančią priemonę (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 126 punktą).

103 Ši teismo praktika taikoma ir tuo atveju, jei atitinkama valstybė narė atsisako mokesčių pajamų kitos valstybės narės naudai, ir tuo atveju, kai atsisakoma trečiosios valstybės naudai. Bet kuriuo atveju, kaip pastebėjo generalinis advokatas išvados 127 punkte, Lenkijos bendrovoms pelno mokesčiai taikomas toliau, o ilgalaikėje perspektyvoje Sąjungos teisė atitinkamai valstybei narei nekliudo atsisakyti vengti dvigubo apmokestinimo, pareigodama ją priimti ar toliau taikyti priemones, kuriomis siekiama išvengti tokio apmokestinimo.

104 Iš to, kas minėta, matyti, kad nacionalinėje mokesčių teisėje nustatytas apribojimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nėra pateisinamas būtinybe užtikrinti atitinkamos valstybės narės subalansuotą apmokestinimo kompetenciją ir išsaugoti mokesčines pajamas.

105 Atsižvelgiant į visus minėtus svarstymus, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 ir 65 straipsniai aiškintini taip, kad jais draudžiami valstybės narės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos atleidimas nuo mokesčių negali būti taikomas dividendams, kuriuos šioje valstybėje narėje steigtos bendrovės moka trečiojoje valstybėje steigtam investiciniam fondui, nes tarp nagrinėjamų valstybės narės ir trečiosios valstybės egzistuoja sutartinis tarpusavio administracinės pagalbos sutarčių pareigojimas, kuris leidžia nacionalinėms mokesčių institucijoms patikrinti galimą investicinių fondų pateiktą informaciją. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje turi išnagrinėti, ar šioje bendradarbiavimo sistemoje numatytas informacijos mainų mechanizmas iš tiesų gali leisti Lenkijos mokesčių institucijoms prireikus patikrinti Jungtinės Amerikos Valstijose steigto investicinių fondų pateiktą informaciją, susijusią su jo steigimo ir veiklos vykdymo sąlygomis, tam, kad nustatytų, jog jo veikla reglamentuojama panašiai kaip Sąjungoje.

Dėl šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu

106 Lenkijos vyriausybė rašytinėse pastabose Teisingumo Teismo prašė apriboti šio sprendimo poveikį laiko atžvilgiu tuo atveju, jeigu jis nuspręstų, kad SESV 63 ir 65 straipsniais draudžiami pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai.

107 Grąsdama prašymą ši vyriausybė, pirma, atkreipė Teisingumo Teismo dėmesį į didelį finansinių sunkumų riziką, kurią sukeltų sprendimas, tvirtinantis tokią išvadą, atsižvelgiant į didelį atvejų, kai buvo taikoma Pelno mokesčių įstatymo 22 straipsnio 1 dalis, skaičių. Lenkijos vyriausybė nurodė, kad Lenkijos Respublika sąžiningai nusprendė, kad Pelno mokesčių įstatymo nuostatos atitiko Sąjungos teisę, nes Komisija šias nuostatas ginėjo ne dėl laisvo kapitalo

judėjimo ? trečiųsias valstybes ar iš jų, bet tik tiek, kiek tai susiję su kitomis Sąjungos ir EEE valstybėmis narėmis.

108 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas gyvendindamas 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. Remiantis tuo darytina išvada, kad taip išaiškintą normą pats teismas gali ir turi taikyti net tiems teisiniams santykiams, kurie atsirado ir buvo užmegzti prieš priimant sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, jei, be to, vykdytos su šios normos taikymu susijusios ieškinio kompetentingiems teismams leidžiančios pareikšti sąlygos (minuto Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 58 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

109 Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais ir taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Sąjungos teisės sistemos dalis, gali apriboti visų suinteresuotųjų asmenų galimybę pasinaudoti jo išaiškinta norma ginant sąžiningai nustatytus teisinius santykius. Tam, kad būtų galima nustatyti tokį apribojimą, turi būti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuotųjų asmenų sąžiningumas ir dideli sunkumų rizika (minuto Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 59 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

110 Konkrečiai kalbant, tokį sprendimo būdą Teisingumo Teismas taikė tik labai konkrečiomis aplinkybėmis, be kita ko, kai egzistavo sunki ekonominė pasekmė atsiradimo rizika, ypač kylanti dėl didelio sąžiningai ir remiantis teisės nuostatomis, kurios laikytos teisėtai galiojančiomis, sukurti teisiniai santykiai skaičiaus, ir paaiškėjus, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo paskatintos elgtis Sąjungos teisės neatitinkančiu būdu dėl objektyvaus ir didelio Sąjungos teisės nuostatų turinio neapibrėžtumo, prie kurio galbūt prisidėjo ir kitos valstybės narės ar Komisijos elgesys (minuto Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 60 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

111 Kalbant apie Lenkijos vyriausybės argumentą, susijusį su galimais rimtais šio Teisingumo Teismo sprendimo padariniais Lenkijos biudžetui, reikia priminti, jog pagal nusistovėjusi teismo praktiką vien finansinė pasekmė, valstybei narei galinti kilti dėl prejudicinės tvarka priimto sprendimo, savaime nepakanka pateisinti šio sprendimo poveikio apribojimo laiko atžvilgiu (minuto Sprendimo *Santander Asset Management SGII* ir kt. 62 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

112 Tačiau nei pastabose raštu, nei per posėdį Lenkijos vyriausybė nepateikė duomenų, leidžiančių Teisingumo Teismui įvertinti, ar ši valstybė narė iš tiesų rizikuoja labai nukentėti ekonominiu požiūriu dėl sprendimo, kuris turi būti priimtas, poveikio.

113 Šiuo atžvilgiu ir, nesant poreikio nagrinėti, ar Lenkijos Respublika sąžiningai nusprendė, kad Pelnų mokesčio įstatymo nuostatos atitiko Sąjungos teisę, nereikia tenkinti šios valstybės narės prašymo apriboti šio sprendimo poveikį laiko atžvilgiu, nes ji nepateikė jokių rodymų, pagrindžiančių jos argumentus, kad šis sprendimas, jeigu jo poveikis nebus apribotas laiko atžvilgiu, gali sukelti didelių finansinių sunkumų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

114 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **SESV 63 straipsnis, susijęs su laisvu kapitalo judėjimu, taikomas esant tokiai situacijai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kai pagal nacionalinės mokesčių teisės aktus valstybėje narėje įsteigtos bendrovės trečiojoje valstybėje įsteigiam investiciniam fondui išmokėtiems dividendams netaikomas atleidimas nuo mokesčio, o investiciniams fondams, įsteigtiems šioje valstybėje narėje, šis atleidimas nuo mokesčio taikomas.**
2. **SESV 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami valstybės narės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos atleidimas nuo mokesčio negali būti taikomas dividendams, kuriuos šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės moka trečiojoje valstybėje įsteigiam investiciniam fondui, nes tarp nagrinjamų valstybės narės ir trečiosios valstybės egzistuoja sutartinis tarpusavio administracinės pagalbos susipareigojimas, kuris leidžia nacionalinėms mokesčių institucijoms patikrinti galimą investicinių fondų pateiktą informaciją. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje turi išnagrinėti, ar šioje bendradarbiavimo sistemoje numatytas informacijos mainų mechanizmas iš tiesų gali leisti Lenkijos mokesčių institucijoms prireikus patikrinti Jungtinės Amerikos Valstijose įsteigtą investicinių fondų pateiktą informaciją, susijusią su jos steigimo ir veiklos vykdymo sąlygomis, tam, kad nustatytų, jog jos veikla reglamentuojama panašiai kaip Sąjungoje.**

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.