

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 10 april 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF – Inkomstskatt för juridiska personer – Skillnad i behandling av utdelning som lämnas till en investeringsfond beroende på om fonden har hemvist i landet eller ej – Undantagande från skatt uteslutet – Restriktion som inte kan motiveras”

I mål C-190/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Polen) genom beslut av den 28 mars 2012, som inkom till domstolen den 23 april 2012, i målet

Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, E. Levits (referent), M. Berger, och S. Rodin,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 september 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, genom juridiske rådgivaren M. Rudnicki,
- Polens regering, genom B. Majczyna, M. Szpunar och A. Kramarczyk, samtliga i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom A. Rubio González, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues, J.-S. Pilczer och D. Colas, samtliga i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av A. De Stefano, avvocato dello Stato,

- Finlands regering, genom M. Pere, i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom K. Herrmann och W. Roels, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 6 november 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
- följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF, 63 FEUF och 65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan investeringsfonden Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, som är en investeringsfond med säte i Förenta staterna, och Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (skattemyndigheten i Bydgoszcz) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör skattemyndighetens avslag på ett yrkande dels om fastställande av att klaganden i det nationella målet hade betalat ett alltför stort belopp i schablonberäknad inkomstskatt för juridiska personer avseende åren 2005 och 2006 på utdelning till klaganden från kapitalbolag med säte i Polen, dels om återbetalning av det överskjutande beloppet.

Tillämpliga bestämmelser

Polsk rätt

3 I artikel 6.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) av den 15 februari 1992 (Dz. U., nr 54, position 654), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, alltså under åren 2005 och 2006 (nedan kallad lagen om inkomstskatt för juridiska personer), föreskrevs följande:

”Från skattskyldighet undantas

...

10) investeringsfonder som bedriver sin verksamhet i enlighet med bestämmelserna i [lagen om investeringsfonder (ustawy o funduszach inwestycyjnych), av den 27 maj 2004 (Dz. U., nr 146, position 1546, nedan kallad lagen om investeringsfonder)].”

4 Artikel 6.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer ändrades genom lagen om ändring av lagen om inkomstskatt för fysiska personer, lagen om inkomstskatt och lagen om schablonskatt på inkomst beträffande vissa inkomster som uppbärs av fysiska personer (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), av den 25 november 2010 (Dz. U. av år 2010, nr 226, position 1478). I denna bestämmelse, som trädde i kraft den 1 januari 2011, föreskrivs följande:

”1. Från skattskyldighet undantas:

...

10) investeringsfonder som bedriver sin verksamhet i enlighet med bestämmelserna i lagen [om investeringsfonder];

10a) de företag för kollektiva placeringar som har säte i en annan medlemsstat i Europeiska

unionen än Republiken Polen, eller i en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [EES], när dessa företag uppfyller samtliga nedanstående krav:

- a) de är obegränsat skattskyldiga i hemviststaten för samtliga inkomster oavsett varifrån dessa härrör,
- b) föremålet för deras verksamhet består uteslutande i kollektiva placeringar i värdepapper, penningmarknadsinstrument eller andra tillgångar, av ekonomiska medel som erhållits från allmänheten via publika eller icke publika erbjudanden om förvärv av andelar i företagets placeringar,
- c) de bedriver sin verksamhet med stöd av tillstånd som beviljats av myndigheter som ansvarar för tillsynen av finansmarknaden i den stat där de har sitt säte ...,
- d) deras verksamhet står under direkt kontroll av de myndigheter som ansvarar för tillsynen av finansmarknaden i den stat där dessa företag har sitt säte,
- e) de har utsett ett förvaringsinstitut hos vilken de förvarar sina tillgångar,
- f) de förvaltas av aktörer som driver sin verksamhet med tillstånd av de myndigheter som ansvarar för tillsynen av finansmarknaden i den stat där dessa företag har sitt säte.”

5 Artikel 22 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer har följande lydelse:

”1. Skatten på utdelningar och annan inkomst av andelar i vinsten i juridiska personer med säte i ... Polen uppgår till 19 procent av uppbyggnaden inkomst, om inte annat föreskrivs i punkt 2.

2. Skatten på inkomster som avses i punkt 1 för de personer som anges i artikel 3.2 uppgår till 19 procent av inkomsterna, såvida inte annat föreskrivs i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts med den stat där sätet eller ledningen för den skattskyldiga personen är belägen.

6 I artikel 1 i lagen om investeringsfonder, i dess ändrade lydelse, föreskrivs följande:

”I lagen definieras de regler som är tillämpliga på bildandet av och verksamhet i investeringsfonder som har sitt säte i Republiken Polen, samt regler för utländska fonder och förvaltningsbolags verksamhet i Republiken Polen.”

7 I artikel 2.7 och 2.9 i denna lag föreskrivs följande:

”I denna lag avses med:

...

7) *medlemsstater*: Europeiska unionens medlemsstater utom [Republiken] Polen.

...

9) *utländska fonder*: öppna investeringsfonder eller investeringsbolag som har säte i en medlemsstat och som bedriver sin verksamhet i enlighet med gemenskapsbestämmelserna om kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper;

...”

8 I artikel 3.1 i nämnda lag föreskrivs följande:

”En investeringsfond utgör en juridisk person vars verksamhet uteslutande består i kollektiva placeringar i överlåtbara värdepapper, i penningmarknadsinstrument eller andra tillgångar som fastställs i lag, av ekonomiska medel som samlats in via publika eller icke-publika erbjudanden om förvärv av andelar i fondens placeringar.”

Avtalet för undvikande av dubbelbeskattning

9 I artikel 11 i det avtal mellan [Republiken Polens] regering och Förenta staternas regering för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt (Umowy między Rz?dem [Polskiej] Rzeczypospolitej Ludowej a Rz?dem Stanów Zjednoczonych Ameryki o unikni?ciu podwójnego opodatkowania i zapobie?eniu uchylaniu si? od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu), undertecknat i Washington den 8 oktober 1974 (Dz. U. 1976, nr 31, position 178) (nedan kallat skatteavtalet), föreskrivs följande:

- ”1. Utdelning som härrör från källor i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.
2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men skatten får inte överstiga
 - a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är en juridisk person som innehar minst 10 procent av aktierna med röststrätt i det utdelande bolaget,
 - b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Denna punkt berör inte beskattningen av den juridiska personen för vinst av vilken utdelning betalas.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 I december 2010 framställde klaganden, som är en investeringsfond med säte i Förenta staterna och vars verksamhet bland annat består i att äga andelar i polska bolag, ett yrkande till de polska skattemyndigheterna om återbetalning av inkomstskatt för juridiska personer som beräknats enligt en schablon på 15 procent till ett för högt belopp på utdelning som klaganden erhållit från bolag med hemvist i Polen. Klaganden ansåg sig ha rätt till denna återbetalning med stöd av artikel 22.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, jämförd med artikel 11.2 b i skatteavtalet.

11 Yrkandet avslogs i beslut av den 2 maj 2011. Som skäl för beslutet angavs att klaganden, i egenskap av investeringsfond med hemvist i Amerikas förenta stater, inte uppfyllde kraven för undantagande från skatt i artikel 6.1 underpunkt 10 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer.

12 Skattemyndigheten beslutade den 6 oktober 2011 vid omprövning att inte ändra sitt beslut, varpå klaganden överklagade omprövningsbeslutet till den hänskjutande domstolen. Klaganden gjorde därvid gällande att bestämmelserna i lagen om inkomstskatt för juridiska personer leder till att investeringsfonder med hemvist i tredjeland diskrimineras i förhållande till investeringsfonder med hemvist i Polen.

13 Den hänskjutande domstolen anser det vara oklart om det – med hänsyn till den särskilda

karaktären av det undantagande från skatt som föreskrivs i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, som utgör ett helt undantagande från inkomstskatt för juridiska personer knutet till skattesubjektet och förbehållet de investeringsfonder som uppfyller kraven i lagen om investeringsfonder, samt med hänsyn till det nära sambandet mellan bestämmelserna i sistnämnda lag och nämnda undantagande – finns skäl att pröva denna bestämmelse i den polska lagen inte bara utifrån principen om fri rörlighet för kapital utan också utifrån etableringsfriheten.

14 Om det antas att denna prövning ska ske utifrån principen om fri rörlighet för kapital, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den aktuella lagstiftningen innebär en restriktion för denna fria rörlighet som inte kan motiveras.

15 Den hänskjutande domstolen önskar särskilt få svar på frågan huruvida likheterna mellan sätten för verksamheten och verksamhetsområdena är tillräckliga för att det ska anses att en investeringsfond med säte i Polen är jämförbar med en investeringsfond med säte i Förenta staterna, trots att de unionsrättsliga kraven för hur dessa fonder bildas och fungerar skiljer sig från dem som uppställs i tredjelands lagstiftning och därvid inte är tillämpliga.

16 Den hänskjutande domstolen anser att en eventuell restriktion även skulle kunna motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll på grund av att undantagandet från skatt är knutet till skattesubjektet och att den även är proportionerlig.

17 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är artikel [63 FEUF] tillämplig på en domstols prövning av huruvida en medlemsstat får tillämpa nationella bestämmelser som innebär en åtskillnad mellan skattskyldigas rättsliga situationer på så sätt att investeringsfonder med säte i någon av ... unionens medlemsstater undantas från den schablonberäknade inkomstskatten för juridiska personer på erhållen utdelning genom ett generellt undantagande från skatt för skattesubjektet, medan något sådant undantag inte föreskrivs för en investeringsfond som har skatterättsligt hemvist i Förenta staterna?

2) Kan den i nationell lagstiftning föreskrivna skillnaden i behandling av investeringsfonder med säte i ett tredjeland respektive i någon av unionens medlemsstater beträffande undantagandet från inkomstskatt för juridiska personer som gäller för skattesubjektet anses vara rättsligt motiverad mot bakgrund av bestämmelserna i artikel [artikel 65.1 a FEUF jämförd med artikel 65.3 FEUF]?”

Begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet

18 Den muntliga delen av förfarandet avslutades den 6 november 2013 efter det att generaladvokaten föredragit sitt förslag till avgörande.

19 I skrivelse av den 6 december 2013, som inkom till domstolens kansli den 9 december 2013, har klaganden med åberopande av artikel 83 i domstolens rättegångsregler begärt att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas och därvid gjort gällande att det framkomit nya omständigheter som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång. Klaganden uppger sig ha blivit underrättad av skattemyndigheterna i Förenta staterna om att de polska skattemyndigheterna hade inlett ett förfarande för informationsutbyte i ett ärende avseende klaganden gällande samma sak som i det nationella målet.

20 Domstolen erinrar i detta hänseende om att enligt artikel 83 i rättegångsreglerna får domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, när som helst, genom särskilt uppsatt beslut, besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om domstolen anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den

muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång (se dom av den 18 juli 2013 i de förenade målen C-228/12–C-232/12 och C-254/12–C-258/12, Vodafone Omnitel m.fl., punkt 26).

21 I förevarande fall finner domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, att den har tillräckligt underlag för att besvara den hänskjutande domstolens fråga och att den nya omständighet som har lagts fram av klaganden inte kan anses ha ett avgörande inflytande på målets utgång.

22 Det saknas följaktligen skäl att bifalla klagandens begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF är tillämplig på en sådan situation som den i det nationella målet, där utdelning som lämnas av bolag med hemvist i en medlemsstat till en investeringsfond med hemvist i tredjeland enligt medlemsstatens skattelagstiftning inte omfattas av något undantagande från skatt, medan investeringsfonder med hemvist i nämnda medlemsstat har rätt till ett sådant undantagande.

24 Den polska regeringen är ensam om uppfattningen att denna nationella lagstiftning ska bedömas utifrån etableringsfriheten eller friheten att tillhandahålla tjänster, och inte utifrån den fria rörligheten för kapital. Enligt den polska regeringen är ändamålet med det i det nationella målet aktuella, till skattesubjektet knutna, undantagandet från skatt, som är tillämpligt på vissa näringsidkares samtliga inkomster oberoende av vilka slags transaktioner de utfört, inte att införa ett åtskillnadskriterium grundat på hemvistorten, utan att uppmuntra konsumenten att anlita tjänster av investeringsfonder som bedriver sin verksamhet inom en noga preciserad rättslig ram. Den verksamhet som investeringsfonder bedriver utgör dessutom en verksamhet som finansiell intermediär eller som kapitalförvaltare i den mening som avses i artiklarna 49 FEUF eller artikel 56 FEUF.

25 Av domstolens praxis följer i detta hänseende att den skattemässiga behandlingen av utdelningar kan omfattas av såväl artikel 49 FEUF om etableringsfrihet som av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital, och att frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller andra fria rörligheten ska avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2012 i mål C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 89 och 90 och där angiven rättspraxis).

26 Inte minst omfattar tillämpningsområdet för etableringsfriheten en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 91 och där angiven rättspraxis).

27 Härav följer att om det – avseende utdelning från tredjeland – av ändamålet med en sådan nationell lagstiftning framgår att den endast är tillämplig på andelsinnehav som gör det möjligt att utöva ett bestämmande inflytande på det berörda bolagets beslut och dess verksamhet kan varken artikel 49 FEUF eller artikel 63 FEUF åberopas (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 98).

28 Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av företaget bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (se domen i det

ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 92).

29 I ett sammanhang som rör den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland, räcker det att ta ställning till ändamålet med en nationell lagstiftning för att bedöma huruvida den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland omfattas av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 96).

30 Domstolen har i detta hänseende preciserat att en nationell lagstiftning avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland, som inte är uteslutande tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget, ska bedömas utifrån artikel 63 FEUF. Ett bolag med hemvist i en medlemsstat kan alltså – oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolaget med hemvist i tredjeland – åberopa denna bestämmelse för att ifrågasätta lagenligheten av en sådan lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 99).

31 Det måste emellertid undvikas att tolkningen av artikel 63.1 FEUF, när det gäller förhållandet till tredjeländer, gör det möjligt för näringsidkare som inte omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för etableringsfriheten att dra fördel av denna frihet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 100).

32 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 21 i sitt förslag till avgörande, är denna bedömning beträffande den skattemässiga behandlingen av utdelning som ett bolag i ett tredjeland lämnar till en person med hemvist i en medlemsstat också tillämplig på den situationen där utdelningen lämnas av ett bolag med hemvist i en medlemsstat till aktieägare med hemvist i tredjeland, vilket är fallet i det nationella målet.

33 För det första tillämpas nämligen det i det nationella målet aktuella undantagandet från skatt enligt artikel 6.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer utan åtskillnad beroende på vilket slags innehav som genererat utdelningen till investeringsfonden. För det andra är risken för att en näringsidkare, som inte omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för etableringsfriheten, ska utnyttja denna frihet obefintlig, eftersom den aktuella skattelagstiftningen avser den skattemässiga behandlingen av denna utdelning och inte syftar till att uppställa villkor för tillträde till den nationella marknaden för näringsidkare från tredjeland.

34 Detta konstaterande vederläggs inte av de argument som särskilt den polska regeringen har anfört (se punkt 24 ovan). Det som ska undersökas i syfte att fastställa huruvida denna lagstiftning omfattas av tillämpningen av artikel 63 FEUF är nämligen inte det i den lagstiftningen föreskrivna undantagandets natur, och inte heller karaktären av den verksamhet som investeringsfonden bedriver, utan formen för investeringsfondernas deläggande i bolag med hemvist i landet.

35 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital är tillämplig på en sådan situation som den i det nationella målet, där utdelning som lämnas av bolag med hemvist i en medlemsstat till en investeringsfond med hemvist i tredjeland enligt medlemsstatens skattelagstiftning inte omfattas av något undantagande från skatt, medan investeringsfonder med hemvist i nämnda medlemsstat har rätt till ett sådant undantagande.

Den andra frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna

63 FEUF och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den i det nationella målet, enligt vilken undantagande från skatt inte omfattar utdelning som bolag med hemvist i den medlemsstaten lämnar till en investeringsfond belägen i tredjeland.

37 I närmare hänseende gäller enligt lagen om inkomstskatt för juridiska personer – i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, det vill säga under åren 2005 och 2006 och till och med januari månad 2011 – att utdelning som ett bolag med hemvist i Polen lämnar till en investeringsfond med hemvist i tredjeland i princip beskattades efter en skattesats på 19 procent genom innehållande av källskatt, utom när en annan skattesats tillämpades med stöd av ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, medan sådan utdelning undantogs från skatt när den lämnades till en investeringsfond med hemvist i Polen, förutsatt att denna även uppfyllde kraven enligt lagen om investeringsfonder.

Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital

38 Även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska medlemsstaterna inte desto mindre iaktta unionsrätten vid utövande av sådana befogenheter (dom av den 10 maj 2012 i de förenade målen C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 14 och där angiven rättspraxis).

39 Det följer i detta hänseende av domstolens fasta praxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 40, av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-305, punkt 50, och domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 15).

40 I förevarande fall beviljades det i den aktuella nationella skattelagstiftningen föreskrivna undantagandet från skatt endast för investeringsfonder som bedrev sin verksamhet i enlighet med lagen om investeringsfonder.

41 Av beslutet om hänskjutande framgår även att enligt den aktuella nationella lagstiftningen kan investeringsfonder åtnjuta undantagandet från skatt endast om de har sitt säte i Polen. Den utdelning som lämnas till investeringsfonder utan hemvist i landet får alltså inte – enbart på grund av fondernas hemvistort – omfattas av undantagandet från innehållande av källskatt, och detta gäller även om utdelningen eventuellt kan bli föremål för en reducerad skattesats med tillämpning av ett skatteavtal.

42 En sådan skillnad i den skattemässiga behandlingen av utdelning mellan investeringsfonder med hemvist i landet och investeringsfonder utan hemvist i landet kan emellertid dels leda till att investeringsfonder med hemvist i tredjeland avhålls från att äga andelar i bolag med hemvist i Polen, dels till att investerare med hemvist i den medlemsstaten avhålls från att förvärva andelar i investeringsfonder utan hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 17).

43 En sådan lagstiftning som den här aktuella kan följaktligen utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

44 Det ska dock prövas om denna restriktion kan motiveras utifrån fördragets bestämmelser.

Huruvida artikel 64.1 FEUF är tillämplig

45 Enligt artikel 64.1 FEUF ska bestämmelserna i artikel 63 FEUF inte påverka tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

46 Den polska och den tyska regeringen har i detta hänseende i sina yttranden och under förhandlingen för det första gjort gällande att den nationella bestämmelse som är i fråga, i vilken det föreskrivs att utdelning som polska bolag lämnar till investeringsfonder utan hemvist i landet är skattepliktig, var i kraft redan före den 31 december 1993 och att metoderna för denna beskattning inte ändrats efter detta datum. De har för det andra gjort gällande att eftersom nämnda beskattning var tillämplig utan åtskillnad, det vill säga oberoende av antalet aktier som innehades i de polska bolagen, kan även de kapitalrörelser som är i fråga i det nationella målet omfattas av begreppet direktinvesteringar, såsom det preciserats i domstolens praxis. Den aktuella restriktionen omfattar under alla förhållanden även tillhandahållande av finansiella tjänster.

47 Beträffande det tidskriterium som uppställs i artikel 64.1 FEUF framgår det av EU-domstolens fasta praxis att även om det i princip ankommer på den nationella domstolen att fastställa innehållet i den befintliga lagstiftningen vid en tidpunkt som anges i en unionsrättsakt, är det EU-domstolen som ska tillhandahålla tolkningsdata avseende det unionsrättsliga begrepp som utgör referenspunkten för tillämpningen av en i unionsrätten föreskriven undantagsordning på en nationell lagstiftning som "är i kraft" vid en fastställd tidpunkt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 191).

48 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att alla nationella bestämmelser som antagits efter den sålunda angivna tidpunkten inte redan av denna anledning automatiskt är uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom den ifrågavarande unionsrättsakten. En bestämmelse omfattas nämligen av undantaget om den i huvudsak är identisk med tidigare lagstiftning eller om den enbart reducerar eller undanröjer ett hinder för utövandet av unionsrättsliga rättigheter och friheter som slagits fast i den unionsrätt som förekommer i tidigare lagstiftning. En lagstiftning som grundas på andra tankegångar än de som låg till grund för de äldre bestämmelserna och som innebär att nya förfaranden införs kan däremot inte jämföras med den lagstiftning som är i kraft vid den tidpunkt som anges i den ifrågavarande unionsrättsakten (se domen av den 12 december 2006 i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 192, och dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, *Holböck*, REG 2007, s. I-4051, punkt 41).

49 Det framgår i detta hänseende av kommissionens yttrande att det undantagande från skatt som föreskrivs i artikel 6.1 underpunkt 10 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer infördes genom en lag av den 28 augusti 1997. Detta har inte bestritts av den polska regeringen.

50 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 57 i sitt förslag till avgörande var inte någon efter den 31 december 1993 bibehållen restriktion, i den mening som avses i fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, i kraft före detta datum.

51 Per den 31 december 1993 hade nämligen de utdelningar som polska bolag lämnat till subjekt utan hemvist i landet antingen varit föremål för samma innehållande av källskatt som de utdelningar som lämnats till subjekt med hemvist i Polen, eller föremål för en beskattning enligt en reducerad skattesats med tillämpning av ett skatteavtal som ingåtts mellan Republiken Polen och

den berörda medlemsstaten. Det var genom den ovan i punkt 49 nämnda lagen av den 28 augusti 1997 som en restriktion infördes för första gången, i det att lagen medförde en skillnad i behandlingen av investeringsfonder med hemvist i landet och investeringsfonder utan hemvist i landet på så sätt att de förra undantas från innehållande av källskatt och de administrativa förfaranden som hänger samman med den schablonskatt som påförs utdelningar till dem.

52 Den nationella lagstiftning som är ifråga i det nationella målet kan därmed inte anses utgöra någon restriktion som är i kraft per den 31 december 1993, eftersom det rekvisit som utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital, det vill säga det undantagande från skatt som föreskrivs i artikel 6.1 underpunkt 10 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, infördes senare genom ett avsteg från synsättet i den tidigare lagstiftningen och genom ett införande av ett nytt förfarande, i den mening som avses i den rättspraxis som anges ovan i punkt 48.

53 Eftersom tidskriteriet inte uppfyllts, och eftersom de två kriterierna – det tidsmässiga och det materiella – som föreskrivs i artikel 64.1 FEUF ska vara kumulativt uppfyllda, är sistnämnda artikel inte tillämplig på det nationella målet. Det saknas därvid anledning att pröva om det materiella kriteriet är uppfyllt.

Huruvida restriktionen kan motiveras

54 Enligt artikel 65.1 a FEUF påverkar inte artikel 63 FEUF medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

55 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken stat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (se dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, *Eckelkamp m.fl.*, REG 2008, s. I-6845, punkt 57, av den 22 april 2010 i mål C-510/08, *Mattner*, REU 2010, s. I-3553, punkt 32, och domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 56).

56 Det i nämnda bestämmelse föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63” (se domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 57).

57 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från diskrimineringar som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Av rättspraxis framgår dock att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i förevarande fall endast kan vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om den däri föreskrivna skillnaden i behandling rör situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

Huruvida situationerna är objektivt lika

58 När det gäller frågan om situationerna är lika, ska det för det första preciseras att det beträffande en sådan skatterättslig bestämmelse som den i det nationella målet aktuella, med vilken syftet är att vinst som bolag med hemvist i landet delar ut inte ska beskattas, är situationen för en investeringsfond med hemvist i landet jämförbar med situationen för en investeringsfond

utan hemvist i landet, eftersom de vinster som genererats i princip i båda fallen kan bli föremål för ekonomisk dubbelbeskattning eller en kedjebeskattnings (se, för ett liknande resonemang, domen av den 12 december 2006 i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62, och domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 113; dom av den 20 oktober 2011 i mål C-284/09, kommissionen mot Tyskland, REU 2011, s. I-9879, punkt 56, och domen i det ovannämnda målet *Santander Asset Management SGIC m.fl.*, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

59 I den mån det endast är den aktuella medlemsstatens utövande av dess beskattningsrätt som oberoende av eventuell beskattning i ett tredjeland medför en risk för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, innebär artikel 63 FEUF en skyldighet för denna stat, som tillämpar ett undantagande från skatt beträffande utdelning som bolag med hemvist i landet lämnar till andra näringsidkare med hemvist i landet, att behandla utdelning som lämnas till näringsidkare med hemvist i tredjeland på ett likvärdigt sätt (se, för ett liknande resonemang, domen av den 12 december 2006 i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72, samt domarna i de ovannämnda målen *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 60, och kommissionen mot Tyskland, punkt 57).

60 Emellertid föreskrivs inte någon sådan likvärdig behandling i den aktuella nationella lagstiftningen. Medan denna lagstiftning hindrar ekonomisk dubbelbeskattnings av inhemsk utdelning som uppbärs av investeringsfonder med hemvist i landet, genom att situationen för delägare i sådana fonder jämföras med situationen för enskilda investerare, undanröjer den inte – och lindrar inte heller – den dubbelbeskattnings som en investeringsfond utan hemvist i landet riskerar att drabbas av när den erhåller sådan utdelning.

61 För det andra ska det erinras om att endast de åtskillnadskriterier för beskattningen av utdelad vinst som uppställs i den aktuella nationella skattelagstiftningen ska beaktas vid bedömningen av den objektiva jämförbarheten av de situationer som är föremål för en skillnad i behandling (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Santander Asset Management SGIC m.fl.*, punkt 28).

62 Det är i detta hänseende utrett att det enda åtskillnadskriterium som uppställs i den aktuella nationella skattelagstiftningen grundas på investeringsfondens hemvist, eftersom endast investeringsfonder med hemvist i Polen kan komma i åtnjutande av ett undantagande från innehållande av källskatt på de utdelningar som de erhåller. Det undantagande från skatt som gäller för investeringsfonder med hemvist i landet förutsätter nämligen inte att utdelningen beskattas hos andelsägarna.

63 Mot bakgrund av detta åtskillnadskriterium ska bedömningen av huruvida situationerna är jämförbara enbart ske på investeringsverktygets nivå, i den mån det i den aktuella lagstiftningen inte tas någon hänsyn till den skattemässiga situationen för deras andelsägare (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Santander Asset Management SGIC m.fl.*, punkterna 32, 39 och 41).

64 Den tyska regeringen kan följaktligen inte vinna framgång med sitt argument, nämligen att verkningarna av en restriktion generellt sett kan neutraliseras om investeraren i sin hemviststat, från den skatt som vederbörande personligen har att betala, får avräkna den skatt som en investeringsfond utan hemvist i landet har erlagt i källskatt, eller får göra avdrag för denna skatt vid beräkningen av det beskattningsunderlag som vederbörande taxeras för i sin hemviststat.

65 För det tredje framgår det av beslutet om hänskjutande och av de yttranden som avgetts av den polska, den tyska, den spanska, den franska, den italienska och den finländska regeringen samt av kommissionen, att situationen för en investeringsfond som har sitt säte i tredjeland inte är

jämförbar med situationen för investeringsfonder med hemvist i Polen vilka omfattas av lagen om investeringsfonder, och än mindre med situationen för investeringsfonder med säte i en annan medlemsstat.

66 Närmare bestämt består skillnaden mellan de investeringsfonder som har sitt säte i Förenta staterna och de investeringsfonder som har sitt säte i unionens medlemsstater huvudsakligen i att de sistnämnda omfattas av en enhetlig lagstiftning som är tillämplig på bildandet av europeiska investeringsfonder och deras sätt att fungera, nämligen rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EGT L 375, s. 3; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 116), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 (EUT L 145, s. 1) (nedan kallat fondföretagsdirektivet), vars krav i allt väsentligt återfinns i lagen om investeringsfonder. Eftersom endast de investeringsfonder som följer dessa krav kan åtnjuta det undantagande från skatt som föreskrivs i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, befinner sig följaktligen de investeringsfonder som saknar hemvist i landet, och som inte omfattas av fondföretagsdirektivet, i en rättslig och faktisk situation som skiljer sig fundamentalt från den situation som gäller för investeringsfonder med hemvist i unionens medlemsstater.

67 Den omständigheten att investeringsfonder som saknar hemvist i landet inte ingår i den enhetliga unionslagstiftningsram som införts genom fondföretagsdirektivet och som reglerar bildandet av investeringsfonder inom unionen och deras sätt att fungera, sådan den införlivats med nationell rätt genom den polska lagen om investeringsfonder, är emellertid inte i sig tillräcklig för att situationerna för nämnda fonder ska anses vara olika. I den mån som fondföretagsdirektivet inte är tillämpligt på investeringsfonder med hemvist i tredjeland på grund av att de befinner sig utanför unionsrättens tillämpningsområde, skulle ett krav på att de senare regleras på ett sätt som är identiskt med regleringen av investeringsfonder med hemvist i landet leda till att den ändamålsenliga verkan med den fria rörligheten för kapital gick förlorad.

68 Som generaladvokaten påpekat i punkterna 37 och 38 i sitt förslag till avgörande och som redan påpekats i punkt 62 ovan, gäller under alla förhållanden att i den mån det huvudkriterium som införts genom den aktuella nationella skattelagstiftningen grundas på var investeringsfonden har sitt hemvist, så att endast de investeringsfonder som har hemvist i Polen har rätt till undantagandet från skatt, är det beträffande det nationella målet irrelevant att jämföra den lagstiftningsram som gäller för fonder med hemvist i ett tredjeland med den enhetliga lagstiftningsram som tillämpas inom unionen, eftersom en sådan jämförelse inte omfattas av den tillämpliga lagstiftning som är i fråga i det nationella målet.

69 Mot bakgrund av vad som redovisats ovan gäller – med avseende på en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den polska lagen om inkomstskatt för juridiska personer, enligt vilken det huvudsakliga åtskillnadskriteriet tar sikte på investeringsfondernas hemvist, varvid åtskillnaden innebär att källskatt ska innehållas respektive inte innehållas på utdelning till sådana fonder från polska bolag – att investeringsfonder utan hemvist i landet befinner sig i en situation som objektivt sett är jämförbar med situationen för investeringsfonder vars säte är beläget i Polen.

70 Med detta sagt ska det även prövas huruvida den restriktion som följer av en sådan nationell lagstiftning som den här aktuella kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

Huruvida tvingande skäl av allmänintresse är för handen

– Behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll

71 Det följer av fast rättspraxis att behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion för de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget (dom av den 6 oktober 2011 i mål C-493/09, kommissionen mot Portugal, REU 2011, s. I-9247, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

72 Som framgår av beslutet om hänskjutande och som samtliga regeringar och kommissionen har gjort gällande i sina yttranden till domstolen, gäller att om det inte finns någon gemensam rättslig ram i fråga om administrativt samarbete med tredjeländer – liksom, inom unionen, rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) – så har de polska skattemyndigheterna inte någon möjlighet att beträffande en investeringsfond som saknar hemvist i landet kontrollera huruvida de specifika villkor som uppställs i den polska lagstiftningen iakttas eller bedöma hur långtgående och hur effektiv kontrollen av denna fond är i förhållande till de mekanismer för förstärkt samarbete som för unionens del föreskrivs i fondföretagsdirektivet.

73 Vad gäller argumentet att de polska skattemyndigheterna saknar ett rättsligt instrument för att kontrollera bevis och upplysningar som investeringsfonder med hemvist i Förenta staterna presenterar i syfte att styrka att de är jämförbara med investeringsfonder med hemvist i Polen eller i någon annan medlemsstat, ska det först preciseras att den mekanism för informationsutbyte mellan medlemsstaterna som införts genom fondföretagsdirektivet ingår i det system för samarbete som inrättats mellan deras myndigheter för auktorisation och tillsyn av investeringsfonder, i syfte att säkerställa fullgörandet av deras uppdrag vars omfattning preciseras i artikel 50.5 i det direktivet.

74 Enligt nyssnämnda artikel får en myndighet som erhåller konfidentiell information använda denna endast vid utförandet av sina uppgifter antingen för att kontrollera att villkoren för att starta verksamhet som fondföretag eller som företag som bidrar till fondföretags verksamhet är uppfyllda och för att underlätta kontrollen av villkoren för bedrivande av verksamheten, av villkoren för den administrativa och bokföringsbetingade organisationen samt av villkoren för internkontrollen, eller för att besluta om sanktioner vid administrativa överklaganden av ett beslut som fattats av behöriga myndigheter, eller vid domstolsförfaranden som inletts i enlighet med artikel 51.2 i fondföretagsdirektivet.

75 Dessutom betonas i fondföretagsdirektivets övriga bestämmelser om detta system för informationsutbyte behovet av att iakttä tystnadsplikt i detta sammanhang.

76 Av artikel 50.5 i fondföretagsdirektivet och av den allmänna systematiken däri framgår att nämnda system för informationsutbyte ingår i det tillsynssystem som införts genom detta direktiv. Denna föreskrivna form för samarbete mellan medlemsstaterna är alltså inte förenad med några skatterättsliga aspekter, utan tar enbart sikte på investeringsfondernas verksamhet som fondföretag.

77 Fondföretagsdirektivet ger därmed inte de polska skattemyndigheterna några befogenheter att genomföra eller låta genomföra någon kontroll av om investeringsfonderna har iakttagit sina skyldigheter enligt lagen om investeringsfonder, eftersom dessa befogenheter förbehållits de tillsynsmyndigheter som enligt nämnda direktiv ska vara behöriga.

78 Fondföretagsdirektivet ger inte heller en medlemsstats tillsynsmyndighet någon befogenhet att utbyta information med tillsynsmyndigheten i den beskattande medlemsstaten, vilken inhämtats

vid kontroll som den förstnämnda myndigheten har utfört vid en investeringsfond med hemvist i den staten, i syfte att ge tillsynsmyndigheten i den beskattande medlemsstaten möjlighet att överlämna denna information till de nationella skattemyndigheterna.

79 Domstolen konstaterar med ledning av det ovan redovisade att den omständigheten, att det system för informationsutbyte som införts genom fondföretagsdirektivet inte är tillämpligt på investeringsfonder som saknar hemvist i landet, inte kan motivera den restriktion som är i fråga i det nationella målet.

80 Vidare gäller att när investeringsfonder utan hemvist i landet utesluts från undantagandet från skatt enbart på den grunden att de har hemvist i tredjeland, ger inte den aktuella nationella skattelagstiftningen dessa skattskyldiga personer någon möjlighet att bevisa att de uppfyller krav som är likvärdiga med de krav som ingår i lagen om investeringsfonder.

81 Av rättspraxis framgår visserligen att det i förhållandena mellan unionens medlemsstater inte i princip kan uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla de styrkande handlingar som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten att klart och precist kontrollera att vederbörande uppfyller krav som är likvärdiga med de krav som föreskrivs i den nationella lagstiftningen i fråga i dennes hemviststat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen A, punkt 59, och kommissionen mot Portugal, punkt 46).

82 Denna rättspraxis kan emellertid inte tillämpas i alla delar på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang (domen i det ovannämnda målet A, punkt 60, dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 69, av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, *Établissements Rimbaud*, REU 2010, s. I-10659, punkt 40, och domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 65).

83 Det ska nämligen påpekas att det samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter som inrättas genom direktiv 77/799 inte existerar mellan dessa myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, såvida inte detta land gjort ett åtagande om ömsesidigt bistånd (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 70, *Établissements Rimbaud*, punkt 41, och *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 66).

84 Av ovan redovisade överväganden följer att motiveringen i form av behovet att bibehålla en effektiv skattekontroll endast kan åberopas när det i lagstiftningen i en medlemsstat uppställs vissa villkor för att en skattefördel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att upplysningar inhämtas från myndigheterna i ett tredjeland, samt om det visar sig omöjligt att få tillgång till dessa upplysningar från nämnda myndigheter, särskilt på grund av att det inte finns någon avtalsmässig skyldighet för myndigheterna i tredjeland att lämna ut dem (se domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

85 Till skillnad från de mål som avgjordes genom de ovan i punkt 82 nämnda domarna, och i vilka det inte existerade någon avtalsförpliktelse för de ifrågavarande tredjeländerna att tillhandahålla information, varför domstolen i de målen uteslöt att den skattskyldige hade någon möjlighet att själv förebringa nödvändig bevisning för en korrekt beräkning av de aktuella pålagorna, existerar det, i fråga om det här aktuella nationella målet, en lagstiftning om ömsesidigt administrativt bistånd som införts mellan Republiken Polen och Amerikas förenta stater och som möjliggör ett utbyte av den information som behövs för tillämpningen av skattelagstiftningen.

86 Denna ram för samarbete framgår närmare bestämt av artikel 23 i skatteavtalet och av artikel 4 i den konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden som utarbetats av

Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) och av Europarådet, vilken undertecknades i Strasbourg den 25 januari 1988.

87 Med hänsyn till att dessa avtalade skyldigheter gäller mellan Republiken Polen och Amerikas förenta stater, och att det genom dessa inrättas en gemensam rättslig ram för samarbete och införs mekanismer för informationsutbyte mellan de berörda nationella myndigheterna, kan det därmed i princip inte uteslutas att investeringsfonder med hemvist i Amerikas förenta stater kan vara skyldiga att tillhandahålla relevant underlag som ger de polska skattemyndigheterna möjlighet att i samarbete med behöriga myndigheter i Amerikas förenta stater pröva huruvida fonderna bedriver sin verksamhet på villkor som är likvärdiga med dem som tillämpas för investeringsfonder med hemvist i unionen.

88 Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att undersöka om de skyldigheter som avtalats mellan Republiken Polen och Amerikas förenta stater, genom vilka det inrättas en gemensam rättslig ram för samarbete och införs mekanismer för informationsutbyte mellan de berörda nationella myndigheterna, verkligen kan ge de polska skattemyndigheterna möjlighet att i förekommande fall pröva den information som investeringsfonder med hemvist i Amerikas förenta stater har tillhandahållit avseende villkoren för bildande och bedrivande av deras verksamheter, i syfte att fastställa om de är verksamma inom en lagstiftningsram som är likvärdig med den unionsrättsliga lagstiftningsramen.

– Behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang

89 Den polska regeringen har – till stöd för argumentet att den restriktion som den här aktuella nationella skattelagstiftningen innebär kan motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang – gjort gällande att det undantagande från skatt som föreskrivs i nämnda lagstiftning är nära förbundet med beskattningen av utbetalningar som investeringsfonderna gör till sina delägare. Upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang förutsätter att en enhetlig och effektiv beskattning av inkomsterna för en viss skattskyldig person kan säkerställas, oberoende av i vilken medlemsstat inkomsten uppbärs och med beaktande av det belopp som avser skatt vilken erlagts i andra medlemsstater.

90 Den tyska regeringen har dessutom hävdats att i situationer där tredjeländer är inblandade, i synnerhet där investeringsfonder berörs, ska begreppet skattesystemets inre sammanhang utvidgas och samtliga stadier av beskattningen beaktas, när det antas att utdelningarna lämnas till andelsinnehavare med hemvist i utlandet.

91 Domstolen har redan slagit fast att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en lagstiftning som är av sådan art att den inskränker de grundläggande friheterna (domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 50 och där angiven rättspraxis).

92 För att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna godtas krävs enligt fast rättspraxis emellertid att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen, i form av ett visst skatteuttag, för denna fördel, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 51 och där angiven rättspraxis).

93 Som påpekas ovan i punkt 62 villkoras emellertid inte undantagandet från innehållande av källskatt på de aktuella utdelningarna av att utdelning som erhållits av den berörda investeringsfonden vidareutdelas av densamma och att beskattningen av andelsinnehavarna i denna fond för utdelningen tillåts kompensera för undantagandet från innehållande av källskatt.

94 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 113 i sitt förslag till avgörande bygger den av den tyska regeringen föreslagna utvidgade tolkningen av begreppet "skattesystemets inre sammanhang" på det obestyrkta antagandet att andelsinnehavare i investeringsfonder med hemvist i tredjeland även själva har hemvist där eller åtminstone utanför det nationella territoriet. Prövningen av argumentet att skattesystemets inre sammanhang måste upprätthållas kräver emellertid i princip att ett och samma skattesystem är föremål för prövningen.

95 I avsaknad av ett direkt samband, i den mening som avses i ovan i punkt 92 nämnd rättspraxis, mellan undantagandet från innehållande av källskatt på inhemsk utdelning till en investeringsfond med hemvist i landet, och beskattningen av nämnda utdelning såsom inkomst för andelsägarna i nämnda investeringsfond, kan alltså inte den i det nationella målet aktuella nationella lagstiftningen vara motiverad av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

– Fördelningen av beskattningsrätten och behovet av att slå vakt om skatteintäkterna

96 Den tyska regeringen har också åberopat behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan Republiken Polen och Amerikas förenta stater samt av att slå vakt om skatteintäkterna för att motivera den aktuella inskränkningen. Dessa motiveringar ska prövas gemensamt på grund av de likartade argument som åberopats till stöd för dem.

97 Vad för det första gäller fördelningen av beskattningsrätten har den tyska regeringen gjort gällande att rättspraxis avseende denna motivering bara ska tillämpas på unionsinterna situationer, eftersom berörda personer – när det gäller kapitalrörelser till och från tredjeland – inte kan åberopa reglerna om den inre marknaden, då en inskränkning i en medlemsstats beskattningssuveränitet genom verkningarna av den fria rörligheten för kapital direkt leder till att beskattningsunderlaget flyttas till tredjeland.

98 Enligt domstolens fasta praxis kan skäl avseende behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna godtas, bland annat när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 47 och där angiven rättspraxis).

99 I och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta investeringsfonder med hemvist i landet som erhåller inhemsk utdelning, kan den emellertid inte åberopa behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av investeringsfonder utan hemvist i landet som erhåller sådan inkomst (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 48 och där angiven rättspraxis).

100 Det kan inte i det avseendet med någon giltighet hävdas att denna rättspraxis inte är tillämplig på förhållandena mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom en sådan avsaknad av ömsesidighet i dessa förhållanden som den som åberopats av den tyska regeringen, inte kan motivera en restriktion för kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna och nämnda tredjeländer (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 128).

101 Vad för det andra gäller strävan att slå vakt om skatteintäkterna har den tyska regeringen gjort gällande att den fria rörligheten för kapital inte får tvinga medlemsstaterna att avstå från skatteintäkter till förmån för tredjeländer. Syftet med den inre marknaden är nämligen att säkerställa en effektiv medelsallokering inom unionen och att samtidigt bevara skatteneutraliteten inom nämnda marknad. Tredjeländer, som inte omfattas av denna marknad, är således inte skyldiga att acceptera ett bortfall av skatteintäkterna motsvarande det som gäller för medlemsstaterna.

102 Det räcker i detta avseende att erinra om att minskade skatteintäkter, enligt fast rättspraxis, inte kan anses utgöra ett sådant tvingande skäl av allmänintresse som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 126).

103 Denna rättspraxis är tillämplig såväl i det fallet att den berörda medlemsstaten avstår från skatteintäkter till förmån för en annan medlemsstat som när avståendet sker till förmån för ett tredjeland. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 127 i sitt förslag till avgörande är de polska bolagen under alla förhållanden fortsatt skattskyldiga för sina överskott och unionsrätten hindrar inte den berörda medlemsstaten från att på längre sikt avstå från att förhindra dubbelbeskattning genom att tvinga medlemsstaten att anta eller bibehålla åtgärder för att undanröja dubbelbeskattning.

104 Av det ovan redovisade framgår att den inskränkning som följer av en sådan nationell skattelagstiftning som den i det nationella målet aktuella, inte är motiverad av behovet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten eller av strävan att slå vakt om skatteintäkterna för den berörda medlemsstatens del.

105 Mot bakgrund av ovan redovisade överväganden ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den i det nationella målet, enligt vilken undantagande från skatt inte omfattar utdelning som bolag med hemvist i den medlemsstaten lämnar till en investeringsfond belägen i tredjeland, i den mån det mellan denna medlemsstat och det ifrågavarande tredjelandet föreligger en avtalad skyldighet avseende ömsesidigt administrativt bistånd som ger de nationella skattemyndigheterna möjlighet att kontrollera de uppgifter som investeringsfonden eventuellt överlämnat. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att inom ramen för det nationella målet pröva om den mekanism för informationsutbyte som föreskrivs inom denna ram för samarbete verkligen kan ge de polska skattemyndigheterna möjlighet att i förekommande fall pröva den information som investeringsfonder med hemvist i Amerikas förenta stater har tillhandahållit avseende villkoren för bildande och bedrivande av deras verksamheter, i syfte att fastställa om de är verksamma inom en lagstiftningsram som är likvärdig med den unionsrättsliga lagstiftningsramen.

Domens rättsverkningar i tiden

106 Den polska regeringen har i sitt yttrande begärt att domstolen ska begränsa rättsverkningarna i tiden av förevarande dom för det fall domstolen slår fast att artiklarna 63 FEUF

och 65 FEUF utgör hinder för den i det nationella målet aktuella skattelagstiftningen.

107 Nämnda regering har till stöd för sin begäran uppmärksammat domstolen på den risk för allvarliga ekonomiska störningar som skulle uppstå vid en dom med ett sådant fastställande, då antalet fall där artikel 22.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer har tillämpats är betydande. Den polska regeringen har anfört att Republiken Polen i god tro bedömt att bestämmelserna i lagen om inkomstskatt för juridiska personer är förenliga med unionsrätten, eftersom kommissionen ifrågasatte dessa bestämmelser uteslutande med hänvisning till den fria rörligheten för kapital i förhållande till övriga medlemsstater i unionen och i EES, och inte i förhållande till tredjeland.

108 I detta sammanhang erinrar domstolen om att det av fast rättspraxis framgår att den tolkning av en unionsbestämmelse som domstolen gör, vid utövandet av dess behörighet enligt artikel 267 FEUF, innebär att den aktuella bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde klargörs och förtydligas, såsom den ska tolkas eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Av detta följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och ska tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före meddelandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av nämnda bestämmelse är uppfyllda i övrigt (domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 58 och där angiven rättspraxis).

109 Det är endast i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av den allmänna rättssäkerhetsprincip som ingår i unionens rättsordning, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som tillkommit i god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar (domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 59 och där angiven rättspraxis).

110 Domstolen har endast använt denna lösning när vissa klart preciserade omständigheter har varit för handen, särskilt då det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, vilka framförallt kan hänföras till det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot unionsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande unionsbestämmelsernas tillämpningsområde, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit (domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 60 och där angiven rättspraxis).

111 När det gäller den polska regeringens argument angående de betydande återverkningar som den kommande domen kan få på polska statens budget, framgår det av fast rättspraxis att de eventuella ekonomiska följderna för en medlemsstat, av en dom i ett mål om förhandsavgörande, inte i sig motiverar att domens rättsverkningar begränsas i tiden (domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 62 och där angiven rättspraxis).

112 Den polska regeringen har varken i sitt yttrande eller under förhandlingen tillhandahållit några uppgifter som gör det möjligt för domstolen att bedöma om denna medlemsstat faktiskt riskerar att allvarligt påverkas ekonomiskt av den kommande domens rättsverkningar.

113 Således avslår domstolen Republiken Polens begäran om begränsning av domens rättsverkningar i tiden. Det saknas därvid anledning att pröva huruvida denna medlemsstat var i god tro när den bedömde att bestämmelserna i lagen om inkomstskatt för juridiska personer var förenliga med unionsrätten. Republiken Polen har nämligen inte anfört någon omständighet som

ger stöd åt dess uppfattning att domen riskerar att leda till allvarliga ekonomiska störningar om dess rättsverkningar inte begränsas i tiden.

Rättegångskostnader

114 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital är tillämplig på en sådan situation som den i det nationella målet, där utdelning som lämnas av bolag med hemvist i en medlemsstat till en investeringsfond med hemvist i tredjeland enligt medlemsstatens skattelagstiftning inte omfattas av något undantagande från skatt, medan investeringsfonder med hemvist i nämnda medlemsstat har rätt till ett sådant undantagande.**

2) **Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den i det nationella målet, enligt vilken undantagande från skatt inte omfattar utdelning som bolag med hemvist i den medlemsstaten lämnar till en investeringsfond belägen i tredjeland, i den mån det mellan denna medlemsstat och det ifrågavarande tredjelandet föreligger en avtalad skyldighet avseende ömsesidigt administrativt bistånd som ger de nationella skattemyndigheterna möjlighet att kontrollera de uppgifter som investeringsfonden eventuellt överlämnat. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att inom ramen för det nationella målet pröva om den mekanism för informationsutbyte som föreskrivs inom denna ram för samarbete verkligen kan ge de polska skattemyndigheterna möjlighet att i förekommande fall pröva den information som investeringsfonder med hemvist i Amerikas förenta stater har tillhandahållit avseende villkoren för bildande och bedrivande av deras verksamheter, i syfte att fastställa om de är verksamma inom en lagstiftningsram som är likvärdig med den unionsrättsliga lagstiftningsramen.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.