

Byla C-342/20

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2020 m. liepos 23 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Helsingin hallinto-oikeus (Suomija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. liepos 9 d.

Pareiškėja:

„A“ SCPI

HELSINGIN

HALLINTO-OIKEUS
(HELSINKIO
ADMINISTRACINIS
TEISMAS)

TARPINĖ NUTARTIS

Registracijos numeris

2020 m. 04255/19/8108
liepos
9 d.

Finlex

Dalykas

Europos Sąjungos Teisingumo
Teismui pateiktas prašymas priimti
prejudicinį sprendimą pagal Sutarties
dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV)
267 straipsnį

Pareiškėja

„A“ SCPI
Teisinis atstovas: Asianajaja Mikko
Larvala

Byloje išklaustytos šalys

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö
(Institucija, ginanti mokesčių renkančių
subjektų teises)

Ginčijamas sprendimas

2019 m. birželio 13 d. *Verohallinto*
(mokesčių inspekcija) sprendimas
Nr. P0069824222 dėl išankstinio
sprendimo dėl pajamų apmokestinimo

Bylos dalykas

1. Pagal *Laki verotusmenettelystä* (Mokesčių procedūrų įstatymas) *Verohallinto*, (toliau – mokesčių administratorius) gavęs mokesčių mokėtojo prašymą, gali priimti privalomus išankstinius sprendimus dėl apmokestinimo. Tokio išankstinio sprendimo prašantis asmuo turi pateikti būtinus duomenis tokiam sprendimui priimti.
2. Pareiškėjui prašant, mokesčių administratorius, nustatydamas mokesčius, privalo vadovautis įsiteisėjusiu išankstiniu sprendimu. mokesčių administratoriaus priimtą išankstinį sprendimą galima apskųsti administraciniam teismui. Administracinio teismo sprendimas gali būti apskųstas tik tuo atveju, jeigu pateikti skundą leidžia *Korkein Hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas).

3. Nagrinėjamoje pagrindinėje byloje „A“ SCPI (toliau ir – pareiškėja), kaip nurodyta toliau, pateikė mokesčių administratoriui prašymą dėl išankstinio sprendimo dėl 2019 ir 2020 mokesčių metų. Mokesčių administratoriaus išankstinį sprendimą dėl 2020 mokesčių metų pareiškėja apskundė *Hallinto-oikeus*.
4. Šioje byloje kyla klausimai dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 49, 63 ir 65 straipsnių aiškinimo.

Prašymas mokesčių administratoriui priimti išankstinį sprendimą ir mokesčių administratoriaus išankstinis sprendimas

Prašymas mokesčių administratoriui priimti išankstinį sprendimą

5. Pareiškėja yra pagal Prancūzijos teisę įsteigtas investicinis fondas, veikiantis kaip kintamojo kapitalo bendrovė (*Société Civile de Placement Immobilier à Capital Variable*), investuojanti į Prancūzijoje ar euro zonoje esantį nekilnojamąjį turtą. Investicijų objektai išnuomojami verslininkams. 2017 m. pabaigoje (**orig. p. 2**) investicinio fondo vertė buvo maždaug 32 mln. EUR. Bendrovė buvo investavusi į keturis nekilnojamojo turto objektus, esančius keturiose skirtingose euro zonos šalyse. 2017 m. pabaigoje bendrovė turėjo 926 dalininkus.
6. Pareiškėja yra pagal Prancūzijos teisę įsteigtas ir veikiantis juridinis asmuo, tačiau jai atstovauja ir sprendimus pagal įstatymą ir fondo įstatus priima tik viena bendrovė „A“ SAS (*“A“ Asset Management, Société par actions simplifiée*), kuri taip pat valdo fondą, jam atstovauja ir priima visus sprendimus pagal įstatymus ir įstatus. Pati pareiškėja teisinių sandorių imtis negali. Pareiškėja yra prižiūrima Prancūzijos priežiūros institucijos (AMF) ir yra alternatyvaus investavimo fondas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvą 2011/61/ES.
7. Investuotojai lėšas investuoja pasirašydami pareiškėjos dalis. Investuotojai taip pat gali vykdyti sandorius dalimis tarpusavyje. Bendrovė gali dalis išpirkti, bet iš esmės tik tiek, kiek yra pasirašoma naujų dalių. Kitu atveju išpirkimo kursas yra gerokai mažesnis.
8. Investuotojai už savo dalis kasmet gauna pajamų, kurių dydis atitinka pareiškėjos grynąsias pajamas iš nuomos ir kitas finansines pajamas. Dėl pajamų paskirstymo sprendžia visuotinis susirinkimas. Trečiųjų asmenų atžvilgiu bendrovė atsako už savo įsipareigojimus, tačiau investuotojams tenka antrinė atsakomybė už bendrovės įsipareigojimus.
9. Prancūzijoje pareiškėja pajamų mokesčio nemoka – apmokestinimo atžvilgiu ji yra skaidrus subjektas. Investuotojai moka mokesčius ir nuo iš dalių gautų pajamų, ir nuo dalis pardavus ar bendrovei jas išpirkus gauto pelno.
10. Pareiškėja planavo 2019 m. birželį pasirašyti sutartį dėl dviejų Suomijos savitarpio nekilnojamojo turto akcinių bendrovių akcijų pirkimo. Šioms dviem

akcinėms bendrovėms nuosavybės teise priklausė mažmeninės prekybos paskirties nekilnojamas turtas. Įgyvendindama sandorį, pareiškėja Suomijoje išnuomos nekilnojamąjį turtą, siūlydama patalpas, kurios jai priklauso remiamsti turimomis akcinės bendrovės akcijomis. Be to, pareiškėja svarsto galimybę Suomijoje ir toliau investuoti į nekilnojamąjį turtą, įsigydama kitų savitarpio nekilnojamojo turto akcinių bendrovių akcijų arba investuodama tiesiogiai. Visos pareiškėjos investicijos yra ilgalaikės investicijos, nes nekilnojamas turtas jai turi priklausyti mažiausiai penkerius metus. Po to pareiškėja gali parduoti žemės sklypus Suomijoje ir nekilnojamojo turto akcinės bendrovės akcijas tam, kad gautų pelno.

11. Pareiškėjos ir jos vardu sprendimus priimančios „A“ SAS pagrindinis padalinys yra Paryžiuje, kiti padaliniai – Vidurio Europoje, tačiau nė viena iš bendrovių Suomijoje neturi nei biurų, nei kitos veiklos vietos, iš kurios bent iš dalies būtų valdomos investicijos į nekilnojamąjį turtą Suomijoje ar būtų priimami su jomis susiję sprendimai. Visas investicijas Suomijoje „A“ SAS valdo iš Prancūzijos. „A“ SAS įgaliojo bendrovę BDO padėti jai tvarkyti su Suomijos pridėtinės vertės mokesčiu susijusius klausimus.
12. Remiantis Suomijos *Tuloverolaki* (Pajamų mokesčio įstatymas, toliau – TVL) ir Suomijos bei Prancūzijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi yra akivaizdu, kad pareiškėja Suomijoje iš principo privalo mokėti mokesčius nuo čia gautų pajamų ir iš tiesiogiai jai nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto nuomos, ir iš patalpų, kurios jai priklauso remiantis turimomis savitarpio nekilnojamojo turto akcinės bendrovės akcijomis, nuomos. Kadangi, apmokestinant pajamas, Suomijos investicinis fondas laikomas juridiniu asmeniu, kuris nėra apmokestinamas pajamų mokesčiu, byloje kyla su SESV ir EEE susitarime įtvirtintu laisvo kapitalo judėjimo principu susijęs klausimas, ar neapmokestinimas (**orig. p. 3**) neturėtų būti taikomas ir užsienio fondams, kurie yra panašūs į Suomijos investicinius fondus. Pagal TVL nuostatas Suomijos investicinis fondas ir Prancūzijos investicinis fondas apmokestinami skirtingai remiantis vien tik tuo, kurioje valstybėje yra investicinio fondo buveinė.
13. Pareiškėja mano, kad ji yra į Suomijos investicinį fondą panašus ekonominės veiklos vykdytojas, kuris Suomijoje neprivalo mokėti mokesčių nuo iš nuomos gautų pajamų ir gauto pelno. Pareiškėjos teigimu, vertinant objektyviai ir remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, ji pagal savo požymius yra panaši į Suomijos investicinį fondą.

Dėl pateiktų prejudicinių klausimų

14. Ar tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nurodytos prašyme, pareiškėja laikytina į Suomijos investicinį fondą panašiu fondu, kaip jis suprantamas pagal TVL 3 straipsnį, kuriam, remiantis TVL 20 straipsniu, netaikomas apmokestinimas pajamų mokesčiu?

15. Ar pareiškėja Suomijoje privalo mokėti mokesť nuo čia gautų pajamų iš nuomos ir nuo pardavus nekilnojamąjį turtą ir nekilnojamojo turto akcinių bendrovių akcijas gauto pelno?

2019 m. birželio 13 d. mokesčių administratoriaus sprendimas dėl išankstinio sprendimo už 2019 ir 2020 mokesťinius metus

16. Išankstiniame sprendime už 2019 mokesťinius metus mokesčių administratorius paaiškino, jog galima remtis tuo, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nurodytos prašyme, pareiškėja pagal savo pagrindinius požymius yra panaši į Suomijos investicinį fondą, kaip jis suprantamas pagal TVL 3 straipsnio 4 dalį, ir kad gali būti laikoma, jog pareiškėjai netaikomas apmokestinimas pajamų mokesčiu remiantis TVL 20 straipsnio 1 dalimi. Mokesčių administratorius teigimu, pareiškėja Suomijoje neprivalo mokėti mokesčio nuo čia gautų pajamų iš nuomos ir nuo pardavus nekilnojamąjį turtą ir nekilnojamojo turto akcinių bendrovių akcijas gauto pelno.
17. Mokesčių administratorius konstatavo, kad galima preziumuoti, jog, remiantis 2019 mokesťiniais metais galiojusiais mokesčių teisės aktais, tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nurodytos prašyme, „A“ SCPI fondas pagal savo funkcinius požymius yra panašus į investicinį fondą, kaip jis suprantamas pagal TVL 3 straipsnio 4 dalį, jeigu atsižvelgiama į Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 49 ir 63 straipsnius bei susijusią Teisingumo Teismo bei nacionalinių teismų jurisprudenciją. Tai reiškia, kad pareiškėjos 2019 mokesťiniais metais Suomijoje gautos pajamos iš nuomos bei pardavus nekilnojamąjį turtą ir nekilnojamojo turto akcinių bendrovių akcijas gautas pelnas, remiantis TVL 20 straipsnio 1 dalies 2 punktu, yra neapmokestinamas.
18. Išankstiniame sprendime už 2020 mokesťinius metus mokesčių administratorius paaiškino, jog galima remtis tuo, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nurodytos prašyme, pareiškėja pagal savo pagrindinius požymius yra panaši į Suomijos bendrovę, kaip ji apibūžiamas TVL 3 straipsnio 4 punkte, ir kad jos gautos pajamos pagal TVL 20a straipsnio 1 dalį yra apmokestinamos. Mokesčių administratoriaus teigimu, pareiškėja Suomijoje privalo mokėti mokesčius nuo čia gautų pajamų iš nuomos ir nuo pardavus nekilnojamąjį turtą ir nekilnojamojo turto akcinių bendrovių akcijas gauto pelno.
19. Dėl išankstinio sprendimo už 2020 mokesťinius metus, kurį pareiškėja apskundė, mokesčių administratorius konstatavo, kad pareiškėjos panašumą į vietinę akcinę bendrovę patvirtina ir prie prašymo pridėta fondo brošiūra. Fondo pajamos dalininkams paskirstomos tik tuo atveju, kai tai nusprendžia visuotinis susirinkimas. Pareiškėja (**orig. p. 4**) yra investicijų įmonė su kintamuoju kapitalu, todėl ji neatitinka TVL 20a straipsnio 4 dalyje nustatyto teisinės formos reikalavimo, t. y. ji nėra pagal sutarčių teisę įsteigtas specialus fondas.
20. Tai reiškia, kad pareiškėjos 2020 mokesťiniais metais Suomijoje iš nuomos gautos pajamos ir pardavus nekilnojamąjį turtą ir nekilnojamojo turto akcinių bendrovių

akcijas gautas pelnas yra, remiantis TVL 10 straipsnio 1, 6 ir 10 punktais, Suomijoje apmokestinamos pajamos.

Šalių esminių argumentų santrauka

21. Pareiškėjos nuomone, TVL 20a straipsnis pažeidžia Sąjungos teisę, nes jame nustatyta, kad specialiaisiais fondais gali būti laikomi tik pagal sutarčių teisę įsteigti fondai, kurių buveinė yra ES. Ji teigia, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytomis aplinkybėmis ji yra visais atžvilgiais į Suomijos investicinį fondą panašus ekonominės veiklos vykdytojas. Vienintelis skirtumas – tai, kad pareiškėjos teisinė forma pagal Prancūzijos investicinių fondų įstatymo reikalavimus yra bendrovė, o pagal Suomijos investicinių fondų įstatymą investicinis fondas turi būti įsteigtas pagal sutarčių teisę.
22. Pareiškėja teigia, kad, kaip paaiškinta mokesčių administratoriaus sprendime dėl 2019 m., pagal savo funkcinis požymius ji yra panaši į Suomijos investicinį fondą. Ši aplinkybė nėra nepasikeičia nuo to, kad TVL buvo pakeistas.
23. Pareiškėjos nuomone, TVL 20a straipsnis yra draudžiama valstybės pagalba Suomijos fondams, nes pastarieji, įsteigti pagal sutarčių teisę, gali būti neapmokestinami, o užsienio fondai, kurių teisinė forma yra bendrovė arba kurie yra įsteigti pagal turto patikėjimo teisę, Suomijoje privalo mokėti pajamų mokestį. Taip yra nepaisant fakto, kad vertinant objektyviai fondai yra vienodi.
24. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* paaiškino, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, tačiau šios turėtų ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (pavyzdžiui, sprendimo C-632/13 28 punktas). Kadangi su kolektyviniu investavimu susijusios veiklos formų ir pajamų iš jų apmokestinimo reglamentavimas Sąjungos lygmeniu nėra suderintas, valstybės narės turi teisę nustatyti skirtingus nacionalinius reikalavimus, grindžiamus su kolektyviniu investavimu susijusios veiklos formomis ir jų veikimu. Valstybės narės taip pat turi teisę skirtingas su kolektyviniu investavimu susijusios veiklos formas apmokestinti skirtingai. Pareiškėja neatitinka TVL 20a straipsnio 4 dalyje nustatytą neapmokestinimo reikalavimų, keliamų pagal sutarčių teisę įsteigtiems specialiesiems fondams.

Nacionalinės teisės aktai ir teisėkūros medžiaga

2020 mokesčiais metais taikytini nacionalinės teisės aktai

25. Pagal TVL (Pajamų mokesčio įstatymas, iš dalies pakeistas Įstatymu Nr. 528/2019 dėl pakeitimo) 3 straipsnio 4 punktą juridiniai asmenys, kaip jie suprantami pagal šį įstatymą, be kita ko, yra akcinės bendrovės, investiciniai fondai ir specialieji fondai. (orig. p. 5)

26. TVL 9 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatyta, kad asmenys, kurie per mokestinius metus neturėjo Suomijoje gyvenamosios vietos, bei užsienio juridiniai asmenys privalo mokėti pajamų mokestį nuo Suomijoje gautų pajamų (ribota mokestinė prievolė).
27. TVL 10 straipsnio 1 punkte nustatyta, kad Suomijoje gautos pajamos – tai, be kita ko, pajamos iš Suomijoje esančio nekilnojamojo turto arba patalpų, kurios jai priklauso turimos remiantis turimomis Suomijoje įsteigtos būsto ar kitos akcinės bendrovės akcijomis arba remiantis naryste būsto ar kitame kooperatyve.
28. TVL 10 straipsnio 6 punkte nustatyta, kad Suomijoje gautos pajamos – tai, be kita ko, dividendai, iš kooperatyvo gautas pelnas ir kitos panašios pajamos, kurį gavo Suomijos akcinė bendrovė, kooperatyvas arba kitas juridinis asmuo, bei Suomijos susivienijimo pajamų dalys.
29. TVL 10 straipsnio 10 punkte nustatyta, kad Suomijoje gautos pajamos – tai, be kita ko, pelnas, gautas pardavus Suomijoje esantį nekilnojamąjį turtą arba Suomijos būsto akcinės bendrovės, kitos akcinės bendrovės arba kooperatyvo, kurio bendro turto daugiau nei 50 procentų sudaro vienas ar keli Suomijoje esantys nekilnojamojo turto vienetai, akcijas ar dalis.
30. Pagal 2020 m. pradžioje įsigaliojusio TVL (iš dalies pakeisto Įstatymu Nr. 528/2019 dėl pakeitimo) 20a straipsnio 1 dalį investiciniai fondai, kaip jie suprantami pagal *Sijoitusrahastolaki 213/2019* (Investicinių fondų įstatymas Nr. 213/2019) I skyriaus 2 straipsnio 1 dalies 2 punktą, arba į juos panašūs pagal sutarčių teisę įsteigti užsienio atviri investiciniai fondai, turintys mažiausiai 30 dalininkų, neapmokestinami pajamų mokesčiu.
31. TVL 20a straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad investicinių fondų neapmokestinimą reglamentuojančios 1 dalies nuostatos taikomos ir specialiesiems fondams, kaip jie suprantami pagal *Laki vaihtoehtorahastojen hoitajista 162/2014* (Alternatyvių investicinių fondų valdytojų įstatymas Nr. 162/2014) 2 skyriaus 1 straipsnio 2 dalį, ir į juos panašius pagal sutarčių teisę įsteigtiems užsienio specialiesiems fondams, jeigu šie fondai yra atviri ir turi mažiausiai 30 dalininkų.
32. TVL 20a straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad specialusis fondas, kaip jis suprantamas pagal Alternatyvių investicinių fondų valdytojų įstatymo 2 skyriaus 1 straipsnio 2 dalį, arba į jį panašus pagal sutarčių teisę įsteigtas užsienio specialusis fondas, savo lėšas minėtojo įstatymo 16a skyriaus 4 straipsnyje nurodytu būdu daugiausia investuojantis į nekilnojamąjį turtą ir nekilnojamojo turto vertybinius popierius, pajamų mokesčiu neapmokestinamas tik tuomet, jeigu kasmet savo dalininkams paskirsto mažiausiai tris ketvirtadalius finansinių metų pelno neatsižvelgiant į nerealizuotą kapitalo prieaugį.
33. TVL 20a straipsnio 7 dalyje nustatyta, kad jeigu investicinis arba specialus fondas sudarytas iš vieno ar kelių subfondų, subfondams taikomos investicinius arba specialiuosius fondus reglamentuojančios nuostatos.

TVL 20a straipsnio teisėkūros medžiaga

34. Įstatymo projekte HE 304/2018 vp buvo patikslintos teisės normos, reglamentuojančios investicinių ir specialiųjų fondų neapmokestinimo sąlygas. Neapmokestinimą reglamentuojančios nuostatos vėliau buvo įtrauktos į TVL, iš dalies pakeisto Įstatymu Nr. 528/2019 dėl pakeitimo, 20a straipsnį. **(orig. p. 6)**
35. Įstatymo projekto 2.3.2 skirsnyje paaiškinama, kad tol, kol nebuvo priimtas įstatymas dėl pakeitimo, užsienio investicinių fondų apmokestinimas apskritai nebuvo reglamentuojamas nei TVL, nei *Lähdeverolaki* (Mokesčio prie šaltinio įstatymas). Sprendimas, kaip traktuoti užsienio investicinius fondus apmokestinimo atžvilgiu, buvo priimtas turint galvoje konkrečius atvejus ir aiškinant laisvo kapitalo judėjimo ES principą bei klausimą, į kokias aplinkybes reikia atsižvelgti prilyginant užsienio ekonominės veiklos vykdytojus vietos ekonominės veiklos vykdytojams. Investicinių fondų apmokestinimas nacionalinėje teisėje apskritai buvo menkai reglamentuotas; tai galėjo turėti įtakos tam, kad užsienio fondai iš esmės buvo prilyginti nacionaliniams investiciniams fondams. Remiantis ES jurisprudencija atrodo, kad vertinant skirtingą apmokestinimą atsižvelgiama tik į nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose reglamentuojamus diferencijavimo pagrindus; tai reiškia, kad, pavyzdžiui, investicinius fondus reglamentuojančiuose nacionalinės teisės aktuose nustatytos investicinio arba specialaus fondo savybės neturi reikšmės vertinant panašumą. Vis dėlto, remiantis nacionaline jurisprudencija ir Teisingumo Teismo jurisprudencija, nėra visiškai aišku, į kokias aplinkybes atsižvelgiama vertinant panašumą. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, atrodo, kad nedidelių teisinės formos skirtumų arba užsienio investicinio fondo apmokestinimo buveinės valstybėje skirtumų nepakanka tam, kad vertinant panašumą būtų galima remtis objektyviu skirtumu. Jurisprudencijoje aiškiai laikomas svarbiu investicinio fondo apmokestinimas, o ne investuotojo apmokestinimas.
36. 3.2 skirsnyje paaiškinama, kad siekiama atsižvelgti į poreikį pakeisti mokesčių teisės aktus, atsirandantį iš pasiūlymų dėl investicinių fondų reglamentavimo pakeitimo. Įstatymo projektu taip pat siekiama sukurti aiškumą situacijose, kai apmokestinant užsienio fondas prilyginamas neapmokestinamam Suomijos investiciniam arba specialiajam fondui, tokiu būdu pagerinant apmokestinimo nuspėjamumą bei teisinį saugumą ir sumažinant biurokratiją.
37. Galiojančiame TVL investicinio fondo sąvoka nėra apibrėžta; dėl to panašumo kriterijus teko nustatyti apmokestinimo praktikoje ir jurisprudencijoje. Kadangi dabartiniai nacionalinės mokesčių teisės aktai yra labai bendro pobūdžio, galėjo nutikti taip, kad užsienio fondai lengviau prilyginami Suomijos investiciniams fondams. Suomijos investiciniai arba specialieji fondai nebūtinai užsienyje traktuojami taip pat arba jiems apskritai gali būti taikomi griežtesni reikalavimai nei užsienio fondams, o tai galėtų kelti problemų neutralios konkurencijos aspektu. Įstatymo projektu siekiama šiuo atžvilgiu vienodai traktuoti vietinius ir užsienio fondus.

38. Bendras išeities taškas, į kurį reikia atsižvelgti taikant apmokestinimą Suomijoje, yra tai, kad apmokestinama pagal investicinio instrumento teisinę formą. Įstatymo projektu nesiekama pakeisti šios prielaidos. Suomijos investiciniai ir specialieji fondai yra pagal sutarčių teisę įsteigti dariniai, ir įstatymo projekto tikslas – tik patikslinti pagal sutarčių teisę įsteigtų nacionalinių ir užsienio fondų apmokestinimo reglamentavimą.
39. 3.3 skirsnyje konstatuojama, kad šiuo teisės aktu nesiekama nukrypti nuo Suomijoje bendrai taikomos apmokestinimo prielaidos, pagal kurią apmokestinama remiantis teisine forma. Neapmokestinimą reglamentuojančio teisės akto neketinama pradėti taikyti kitoms kolektyvinio investavimo į vertybinius popierius užsienyje (**orig. p. 7**) teisinėms formoms. Taigi nesiūloma taikyti teisės akto kitoms kolektyvinio investavimo į vertybinius popierius formoms negu pagal sutarčių teisę įsteigti dariniai, o ir pastariesiems tik tuomet, kai yra įvykdytos nustatytos sąlygos.
40. Pagal SESV įtvirtintą laisvo kapitalo judėjimo principą negalima nevienodai traktuoti nacionalinių ir užsienio investicinių fondų. Jeigu nacionalinis investicinis fondas tam tikroje situacijoje yra neapmokestinamas, draudžiama tokioje pat situacijoje mokesčiu prie šaltinio apmokestinti dividendus, išmokėtus užsienio investiciniam fondui. Tačiau, kadangi fondų prilyginimo klausimu trūksta aiškumo ir tai didina biurokratinę naštą, investicinių fondų apmokestinimą reglamentuojantys aktai turi būti patikslinti. Turi būti išaiškinta, kokiomis situacijomis užsienio fondas gali būti prilygintas Suomijos investiciniam ar specialiajam fondui. Prašymai grąžinti mokesť prie šaltinio turi ir fiskalinę reikšmę.
41. Suomijoje apmokestinimas taikomas pagal investicinio instrumento teisinę formą. Suomijos investiciniai fondai – tai pagal sutarčių teisę įsteigti dariniai, kurie yra ne savarankiški juridiniai asmenys, o veikiau turto junginiai, kurių apmokestinimas reglamentuojamas atskirai. Apmokestinant užsienio investicinius fondus, remiantis jų teisine forma juos iš esmės galima prilyginti Suomijos akcinėms bendrovėms.
42. Finansų komiteto ataskaitoje VaVM 34/2018, be kita ko, paaiškinama, kad komitetas supranta, jog įstatymo projekte nebuvo atsižvelgta į užsienio investicinius fondus, kaip jie suprantami pagal Direktyvą 85/611/EEB, ir į pagal turto patikėjimo teisę įsteigtus fondus. Neapmokestinti siekiama tik pagal sutarčių teisę įsteigtus investicinius ir specialiuosius fondus, nes Suomijoje įsteigti fondai gali būti tik pagal sutarčių teisę įsteigti dariniai. Vadinasi, ir toliau išlieka santykio su ES teise išaiškinimo poreikis dėl investicinių bendrovių ir pagal turto patikėjimo teisę įsteigtų fondų apmokestinimo.
43. Vis dėlto komitetas laiko įstatymo projektą pagrįstu ir šiuo atžvilgiu, nes Suomijos mokesčių teisės aktai siūlomais pakeitimais bus patikslinti darant prielaidą, kad jie atitinka reikalavimus, Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje nustatytus užsienio fondų, kurie prilygintini Suomijos investiciniams ar

specialiesiems fondams, apmokestinimui. Svarbu ir tai, kad tarptautinėse situacijose nebūtų pernelyg susiaurintos Suomijos mokesčių bazės.

Reikšmingi Sąjungos teisės aktai

Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo

44. SESV 49 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad vadovaujantis toliau išdėstytomis nuostatomis vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami. Draudžiami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiams kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybės, padalinius ar dukterines bendroves.
45. SESV 63 straipsnio 1 dalyje pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai. **(orig. p. 8)**
46. SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad SESV 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos.
47. SESV 65 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad 1 ir 2 dalyse nurodytos priemonės ir tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.

Teisingumo Teismo jurisprudencija

48. Teisingumo Teismo Sprendime *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* (C-303/07) buvo nagrinėjama EB 43 straipsnyje (dabar – 49 straipsnis) įtvirtinta įsisteigimo laisvė. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekė išsiaiškinti, ar EB 43 ir 48 straipsnius bei EB 48 ir 58 straipsnius reikia aiškinti taip, kad įgyvendinant juose garantuojamas pagrindines laisves pagal Suomijos teisę įsteigta akcinė bendrovė arba investicinis fondas ir pagal Liuksemburgo teisę įsteigta SICAV turi būti laikomos panašiais, nors SICAV visiškai atitinkanti bendrovės forma yra nežinoma Suomijos teisėje, kai tuo pačiu metu reikia atsižvelgti į tai, kad SICAV, kuri yra pagal Liuksemburgo teisę įsteigta bendrovė, nenurodyta bendrovių sąraše, kurias apima Direktyvos 90/435/EEB, su kuria suderinta šioje byloje taikytina Suomijos mokesčio prie šaltinio norma, 2 straipsnio a punktas, ir, be to, į tai, kad pagal Liuksemburgo vidaus mokesčių teisės aktus SICAV atleidžiama nuo pajamų mokesčio. Ar šiomis aplinkybėmis išvardytus EB sutarties straipsnius pažeidžia tai, kad Liuksemburge įsteigta SICAV tipo bendrovė kaip dividendų gavėja Suomijoje neatleidžiama nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus?

49. Teisingumo Teismas sprendimo 50 punkte paaiškino, kad pirmiausia reikia nurodyti, jog aplinkybė, kad Suomijos teisėje nėra bendrovių tipo, kurio teisinė forma būtų identiška SICAV pagal Liuksemburgo teisę, negali savaime pateisinti skirtingo vertinimo, nes valstybių narių bendrovių teisė nėra visiškai suderinta Bendrijos lygiu, ir tai apriboja įsisteigimo laisvės veiksmingumą.
50. Sprendimo 55 punkte Teisingumo Teismas nustatė, jog šiomis sąlygomis Suomijos ir Italijos vyriausybių nurodytų egzistuojančių SICAV pagal Liuksemburgo teisę ir Suomijos akcinės bendrovės skirtumų nepakanka nustatyti objektyvų skirtumą dėl atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už gautus dividendus. Todėl nebereikia nagrinėti, kiek šių vyriausybių pateikti SICAV pagal Liuksemburgo teisę ir Suomijos investicinių fondų skirtumai yra reikšmingi nustatant tokią objektyvią skirtingą situaciją.
51. Sprendimo 56 punkte Teisingumo Teismas paaiškino, kad iš to išplaukia, jog skirtingas SICAV ne rezidenčių ir akcinių bendrovių rezidenčių vertinimas (**orig. p. 9**) atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už bendrovių rezidenčių išmokėtus dividendus atžvilgiu yra iš principo EB 43 ir 48 straipsniais draudžiamas įsisteigimo laisvės apribojimas.
52. Ir sujungtose bylose C-338/11–C-347/11, *Santander Asset Management*, kuriose buvo nagrinėtas Prancūzijos mokestis prie šaltinio, ir byloje C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, kurioje buvo nagrinėtas Lenkijos mokestis prie šaltinio, Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad šaltinio valstybėje dividendams taikomas mokestis prie šaltinio pažeidžia SESV 63 straipsnį, nes objektyviai panašioje situacijoje esantys užsienio investiciniai fondai ne taip palankiai vertinami mokesčių tikslais kaip vietiniai investiciniai fondai.
53. Byloje C-156/17, *Köln-Aktienfonds DeKa*, susijusioje su Nyderlanduose dividendams taikomo mokesčio grąžinimu, Teisingumo Teismas sprendimo 55 punkte paaiškino, kad nacionalinės teisės aktas, vienodai taikomas ūkio subjektams rezidentams ir ūkio subjektams nerezidentams, gali tapti laisvo kapitalo judėjimo apribojimu. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad net objektyviais kriterijais pagrįstas diferencijavimas faktiškai gali sudaryti nepalankias sąlygas tarpvalstybiniais atvejais. Sprendimo 56 punkte Teisingumo Teismas pridūrė, kad taip yra tuo atveju, kai pagal nacionalinės teisės aktą, kuris vienodai taikomas ūkio subjektams rezidentams ir nerezidentams, suteikiama mokesčio lengvata tik tais atvejais, kai ūkio subjektas įvykdo sąlygas ar pareigas, kurios dėl savo pobūdžio ar *de facto* yra būdingos nacionalinei rinkai, todėl tik nacionalinėje rinkoje veikiantys ūkio subjektai gali įvykdyti šias sąlygas ar pareigas, o panašūs ūkio subjektai nerezidentai paprastai jų neįvykdo.
54. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, nei iš pirmiau nurodytų, nei iš kitų Teisingumo Teismo sprendimų tiesioginio atsakymo į nagrinėjamą bylą iškilusį klausimą neišplaukia.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą būtinybė

55. *Hallinto-oikeus* turi atsakyti į klausimą, ar taikant apmokestinimą už 2020 metus pareiškėja yra prilygintina Suomijos investiciniams fondams, kuriems pajamų mokestis netaikomas, pripažįstant, kad pareiškėja neprivalo mokėti mokesčių nuo Suomijoje iš nuomos gautų pajamų ir nuo iš pardavimų gauto pelno, ar ji visgi privalo nuo Suomijoje gautų nagrinėjamų pajamų mokėti mokestį prie šaltinio.
56. Kaip konstatuojama mokesčių administratoriaus išankstiniame sprendime, pareiškėja, kuri, taikant apmokestinimą už 2019 mokesčius metus, yra prilygintina Suomijos investiciniam fondui, kuriam pajamų apmokestinimas netaikomas, nuo 2020 m. pradžios įsigaliojus TVL 20a straipsniui nebegali būti laikoma pajamų mokesčio nemokančiu investiciniu fondu ir nuo Suomijoje gautų pajamų privalo mokėti mokestį prie šaltinio.
57. Byloje reikalingas išaiškinimas, ar nacionalinė TVL 20a straipsnio norma pažeidžia SESV 49, 63 ir 65 straipsnius dėl to, kad pagal šią įstatymo nuostatą Suomijos investiciniams fondams, kuriems pajamų mokestis netaikomas, gali būti prilyginti tik pagal sutarčių teisę įsteigti užsienio atviri investiciniai fondai, vadinasi, bendrovės formos investiciniai fondai, kaip antai pareiškėja, (**orig. p. 10**) po įstatymo pakeitimo nebegali būti prilyginami Suomijos investiciniam fondui, kuriam apmokestinimas netaikomas. Pagal Suomijos teisės aktus, taikomus investiciniams fondams, investiciniai fondai gali būti steigiami tik pagal sutarčių teisę.
58. *Hallinto-oikeus* nežinomas joks Teisingumo Teismo prejudicinis sprendimas dėl SESV 49, 63 ir 65 straipsnių aiškinimo, susijusio su anksčiau aprašytu klausimu.
59. „A“ SCPI ir *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* buvo išklaustytos prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo Teisingumo Teismui klausimu.

***Helsingin hallinto-oikeus* tarpinė nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo Europos Sąjungos Teisingumo Teismui**

60. *Hallinto-oikeus* nutarė sustabdyti tolesnį bylos nagrinėjimą ir, remdamasis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 267 straipsniu, pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl 49, 63 ir 65 straipsnių aiškinimo. Prejudicinis sprendimas reikalingas tam, kad būtų galima priimti sprendimą *Hallinto-oikeus* nagrinėjamoje byloje.

Prejudicinis klausimas

Ar SESV 49, 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės normos, pagal kurias Suomijos investiciniams fondams, kuriems pajamų mokestis netaikomas, gali būti prilyginti tik pagal sutarčių teisę įsteigti užsienio atviri investiciniai fondai, vadinasi, užsienio investiciniai fondai,

kurie pagal savo teisinę formą nėra įsteigti pagal sutarčių teisę, Suomijoje privalo mokėti mokestį prie šaltinio, nors, atidžiai išnagrinėjus, tarp jų ir Suomijos investicinių fondų nėra jokių kitų reikšmingų objektyvių skirtumų?

Gavęs Teisingumo Teismo prejudicinį sprendimą dėl pateikto klausimo, *Hallinto-oikeus* priims galutinį sprendimą nagrinėjamoje byloje.

Teisių gynimo priemonės

Pagal *Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettu laki* (Administracinės teisenos įstatymas) 108 straipsnį šios nutarties savarankiškai apskūsti negalima. **(orig. p. 11)**

<...> **(orig. p. 12)** <...>

DARBINIS VERTINAMAS