

**Byla C-480/19****Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2019 m. birželio 24 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:***Korkein hallinto-oikeus* (Suomija)**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. birželio 19 d.

**Pareiškėjas:**

E

**KORKEIN HALLINTO-OIKEUS (AUKŠČIAUSIASIS  
ADMINISTRACINIS TEISMAS) TARPINĖ NUTARTIS**Nutarties data:  
2019 m. birželio  
19 d.  
<...>**Dalykas**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą, teikiamas  
Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pagal Sutarties  
dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 267 straipsnį**Pareiškėjas**

E

**Skundžiamas sprendimas**2017 m. lapkričio 10 d. *Keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių  
komisija) sprendimas Nr. 58/2017

1. Pagal *Laki Verohallinnosta 503/2010* (Mokesčių administravimo įstatymas Nr. 503/2010) ir *Laki verotusmenettelystä 1558/1995*, (Mokestinių procedūrų įstatymas Nr. 1558/1995) *Keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija) mokesčių mokėtojo prašymu gali priimti privalomus išankstinius sprendimus dėl apmokestinimo. Prašyme dėl išankstinio sprendimo priėmimo pareiškėjas pateikia sprendimui priimti būtiną informaciją.

2. Įsiteisėjęs *Keskusverolautakunta* išankstinis sprendimas pareiškėjo prašymu laikomas privalomu apmokestinimo, dėl kurio buvo priimtas, tikslais. *Keskusverolautakunta* sprendimą galima apskūsti *Korkein hallinto-oikeus* (Aukščiausiasis administracinis teismas). Skundą gali paduoti pareiškėjas ir *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Mokesčius renkančių subjektų teisių gynimo institucija), kuriai turi būti suteikta galimybė pateikti atsiliepimą į pareiškėjo pateiktą skundą.
3. Šiame procese E, kaip toliau aprašyta, pateikė *Keskusverolautakunta* prašymą priimti išankstinį sprendimą. Dėl *Keskusverolautakunta* išankstinio sprendimo E pateikė skundą *Korkein hallinto-oikeus*.
4. Šioje byloje kyla Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 63 ir 65 straipsnių aiškinimo klausimai. (orig. p. 2)

**Prašymas priimti išankstinį sprendimą, pateiktas *Keskusverolautakunta*, ir pastarosios sprendimas**

*Keskusverolautakunta* pateiktas prašymas priimti išankstinį sprendimą

5. E yra Suomijoje neribotai apmokestinamas fizinis asmuo, kuris investavo į Liuksemburgo SICAV fondo S subfondą. E investicijos buvo susijusios su S subfondo D rūšies investiciniais vienetais, kurie yra vadinamieji paskirstomi investiciniai vienetai, kai investuotojams kasmet paskirstomos gautos pajamos.
6. SICAV fondas yra kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektas, kurį prižiūri Liuksemburgo *Commission de Surveillance du Secteur Financier* (Finansų sektoriaus priežiūros komisija) ir kuris atitinka Investicinių fondų direktyvos (2009 m. liepos 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/65/EB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIPVPS), derinimo; toliau – KIPVPS direktyva) reikalavimus. Pagal *Sijoitusrahastolaki* (Investicinių fondų įstatymo) 2 straipsnio 1 dalies 10 punktą „kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektu“ laikoma įmonė, kuriai buvo išduotas leidimas kitoje nei Suomija Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje, kurios veiklos objektas – kolektyvinis investavimas (praktikoje – investicinis fondas) ir kuri pagal jos buveinės vietos valstybės teisės nuostatas atitinka Investicinių fondų direktyvos reikalavimus.
7. SICAV fondo teisinė forma – SICAV (*Société d’Investissement à Capital Variable*), t. y. investicinis fondas kintamojo kapitalo bendrovės forma. SICAV fondas vykdo investicinių fondų veiklą pagal KIPVPS direktyvą. Vadovaujantis direktyva, tokios rūšies fondas gali būti steigiamas pagal sutarčių teisę (kaip bendrieji investiciniai fondai, valdomi valdymo įmonių), patikėjimo teisę (kaip patikėjimo fondai) arba įstatus (kaip investicinės bendrovės). Direktyvos nuostatos visiškai atitiko skirtingas fondų formas.

8. Taigi SICAV fondas vykdo tą pačią investicinių fondų veiklą kaip Suomijos KIPVPS investicinis fondas. Atitinkamai SICAV fondo vykdoma veikla, nepaisant jo teisinės formos, yra tokia pat kaip Liuksemburgo FCP (*Fonds Commun de Placement*) investicinio fondo, įsteigto pagal sutarčių teisę, veikla. Tačiau SICAV fondo veikla skiriasi nuo veiklos, kurią vykdo Suomijos ir Liuksemburgo akcinės bendrovės.
9. SICAV fondas yra kintamojo kapitalo investicinis fondas (angl. *open-end investment fund*), kurio investiciniai vienetai viešai siūlomi pasirašyti ir kurio investicinių vienetų skaičius kinta atsižvelgiant į pasirašytus ir išpirktus investicinius vienetus. Tokiu būdu SICAV fondas yra skirtas ne tik iš anksto jau žinomiems investuotojams, bet ir kiekvienam, laisvai pasirašiusiam jo investicinius vienetus. SICAV fondas privalo (**orig. p. 3**) investuotojo prašymu atlikti investicinių vienetų pasirašymą ir išpirkimą. SICAV fonde yra paskirstomų investicinių vienetų, kai kas pusmetį arba kasmet paskirstomos sukauptos pajamos, taip pat nepaskirstomų investicinių vienetų, kai investicijos trukmės laikotarpiu pajamos nepaskirstomos ir sukauptos pajamos priskiriamos fondo kapitalui. Nepaskirstomų investicinių vienetų vertės padidėjimo naudą investuotojas pajunta tuomet, kai jie yra išperkami, nes SICAV fondas privalo investicinius vienetus išpirkti už kainą, kuri yra pagrįsta tos rūšies investicinio vieneto grynąja turto verte (toliau – NAV).
10. SICAV fondų valdymas yra toks kaip suomiškų investicinių fondų. Savo valdymą SICAV fondas atskyrė į atskirą fondo bendrovę „C“ S.A., kuri pagal savo teisinę formą yra Liuksemburgo *Société Anonyme* (akcinė bendrovė). SICAV fondas, taip pat kaip ir Suomijos investiciniai fondai, turi turėti KIPVPS direktyvoje numatytą atskirą depozitoriumą. SICAV fondo depozitoriumas – „B“ S.A., kuri taip pat yra Liuksemburgo akcinė bendrovė. „B“ S.A. funkcijoms priskiriamas lėšų deponavimas, veiklos kontrolė ir SICAV fondo piniginių srautų (angl. *cash-flow*) stebėseną, t. y. jos veikla atitinka Suomijos depozitoriumų veiklą.
11. SICAV fondas yra skėtinis fondas, turintis nuosavus subfondus, kurie yra tarsi atskiri fondai SICAV fondo viduje. Skėtinė struktūra suteikia investuotojams skirtingų investavimo galimybių, susijusių su skirtingu rizikos profiliu. Subfondai neturėjo teisinio subjektiškumo ir nebuvo apmokestinamieji asmenys – jie buvo tik atskiras turtas. Padalijimas į subfondus reiškia lėšų priskyrimą skirtingoms investicinių vienetų klasėms SICAV fondo viduje. Kiekvienas subfondas gali turėti vieną ar kelias investicinių vienetų rūšis, kurios suteikia teisę į nuosavybę atitinkamame subfonde. Kiekvienas subfondas įgyvendina savo investavimo politiką, kurioje, pavyzdžiui, nustatoma, su kokiomis investavimo priemonėmis, sektoriais arba geografinė teritorija yra susijusios subfondo investicijos. Kiekvienai investicinių vienetų rūšiai suskaičiuojama atskira NAV, nuo kurios priklauso atitinkamos investicinių vienetų rūšies vertė. Pajamų paskirstymas iš paskirstomų investicinių vienetų sumažina atitinkamos paskirstomos investicinių vienetų rūšies grynąją NAV.

12. SICAV fondas turi teisinį subjektiškumą ir yra apmokestinamasis asmuo Liuksemburge, tačiau ten jis yra atleistas nuo pajamų mokesčio. Iš esmės SICAV fondas vis dėlto privalo Liuksemburge pagal NAV sumą kasmet sumokėti vadinamąjį akcijų pasirašymo mokesį (angl. *subscription tax*). SICAV fondams taikomas akcijų pasirašymo mokesčio tarifas iš esmės yra lygus 0,05 %, tačiau kai kurioms investicinių vienetų klasėms ir (arba) rūšims jis taip pat gali būti lygus 0,01 % arba jos galėtų būti visiškai atleistos nuo akcijų pasirašymo mokesčio.
13. S subfondas yra vienas iš SICAV fondo subfondų. Kadangi S subfondas neturi teisinio subjektiškumo ir nėra apmokestinamasis asmuo, pagal Liuksemburgo teisės nuostatas SICAV fondui (**orig. p. 4**) priklauso S subfondo turtas, t. y. investicijos, kurias SICAV fondas privalo valdyti išimtinai S subfondo investuotojų naudai. Kaip anksčiau minėta, SICAV fondas atskyrė fondo valdymą (o kartu ir investicijas) į atskirą fondo bendrovę. Šiuo atžvilgiu praktiškai ši situacija visiškai atitinka Suomijos investicinio fondo ilgalaikį turtą. Formalia teisine prasme Suomijos investicinio fondo investicinių vienetų savininkams priklausė fondo investicijos, tačiau faktiškai fondo ilgalaikio turto atžvilgiu jie nesinaudojo savo disponavimo teise – fondo investicijas už investuotojus valdė fondo bendrovė.
14. S subfondo D investiciniai vienetai yra paskirstomi investiciniai vienetai, kai investuotojams kasmet paskirstomos gautos pajamos. Kasmetinis pajamų paskirstymas, kiek tai susiję su atitinkama investicinių vienetų rūšimi, nustatomas iš anksto, todėl fondo investicinių vienetų savininkų susirinkime nepriimamas atskiras sprendimas dėl pajamų paskirstymo arba nepaskirstymo. Kasmetinio pajamų paskirstymo gali nebūti tik tada, jeigu, paskirsčius pajamas, SICAV fondo NAV pasidarytų mažesnė nei 1 250 000 EUR.
15. SICAV fondo pajamų paskirstymas grindžiamas fondo prospekte numatytais pagrindais. Tiek SICAV fondo, tiek Suomijos investicinio fondo paskirstymo pagrindai nustatomi iš anksto ir pajamų paskirstymui nebūtinai fondo investicinių vienetų savininkų susirinkimo sprendimas. O norint išmokėti dividendus Suomijos akcinėje bendrovėje, reikalingas visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimas ir jo pasinaudojimas diskrecijos teise. SICAV fondo pajamų paskirstymo apmokestinant negalima laikyti dividendais, kaip tai suprantama pagal *Tuloverolaki* (Pajamų mokesčio įstatymą) 33c straipsnio 3 dalį – jis traktuojamas kaip investicinio fondo pajamų paskirstymas.
16. Pajamų mokesčio įstatymo 33c straipsnio 3 dalies taikymas SICAV fondo paskirstomoms pajamoms lemtų griežtesnį apmokestinimą nei tuo atveju, jeigu E būtų investavęs per Suomijos investicinį fondą, nes Suomijos fondo pajamų paskirstymas apmokestinamas kaip pajamos iš kapitalo, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymo 32 straipsnį. Taikant griežtesnį SICAV fondo pajamų paskirstymo apmokestinimą, palyginti su tokiu Suomijos investicinio fondo apmokestinimu, pažeidžiamas laisvas kapitalo judėjimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, nes SICAV fondas ir Suomijos investicinis fondas

vykdo tokią pačią investicinių fondų veiklą, kaip tai suprantama pagal KIPVPS direktyvą.

*Prašyme priimti išankstinį sprendimą pateiktas klausimas*

17. Ar Liuksemburgo SICAV fondo paskirstomos pajamos apmokestinant E pajamas Suomijoje apmokestinamos kaip pajamos iš kapitalo, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymo 32 straipsnį, ar kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymo 33c straipsnio 3 dalį? (**orig. p. 5**)

*2017 m. lapkričio 10 d. Keskusverolautakunta išankstinis sprendimas dėl 2017 ir 2018 mokesčių metų*

18. *Keskusverolautakunta* savo dėl E priimtame išankstiniame sprendime konstatavo, kad Liuksemburgo SICAV fondo paskirstytos pajamos Suomijoje laikomos dividendais ir kad šios pajamos apmokestinant E pajamas Suomijoje apmokestinamos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos pagal Pajamų mokesčio įstatymo 33c straipsnio 3 dalį.
19. Sprendime *Keskusverolautakunta* vadovavosi Pajamų mokesčio įstatymo 3 straipsnio 4 punktu ir 33c straipsniu, taip pat SESV 63 ir 65 straipsniais.
20. Sprendime *Keskusverolautakunta* konstatavo, kad Pajamų mokesčio įstatyme nėra investicinio fondo apibrėžties. Jurisprudencijoje laikomasi nuomonės, kad sprendžiant dėl Suomijoje vykstančio užsienio subjekto pajamų apmokestinimo pajamų mokesčiu svarbiausią reikšmę turi tai, kad būtų atsižvelgta į teisinius ir funkcinius subjekto požymius, palyginti su atitinkamais Suomijos subjektais. Šis SICAV dėl savo funkcinių požymių turi Suomijos investicinio fondo bruožų. Tačiau jo veikla susijusi su kolektyviniu investavimu ir atitinkamus bendrus funkcinius požymius galima pastebėti, pavyzdžiui, su kolektyvinėmis investicijomis įsteigus akcinę bendrovę.
21. Kadangi *Keskusverolautakunta* atsižvelgė į jurisprudenciją ir preziumavo, jog KIPVPS direktyva negali turėti įtakos apmokestinimui, ji laikėsi nuomonės, kad SICAV, ypač turint omenyje jos teisinę formą, objektyviai labiausiai turėtų būtų prilyginama kolektyviniu investavimu į perleidžiamus vertybinius popierius subjektui, įsteigtam kaip Suomijos akcinė bendrovė. *Keskusverolautakunta* taip pat laikėsi nuomonės, kad užsienio SICAV nėra vertinama skirtingai nei vietos subjektai, nes ji (arba iš tikrųjų jos paskirstomos pajamos) apmokestinama taip pat kaip ir Suomijos kolektyviniu investavimu į perleidžiamus vertybinius popierius subjektas, įsteigtas kaip Suomijos akcinė bendrovė (arba iš tikrųjų Suomijos kolektyviniu investavimu į perleidžiamus vertybinius popierius subjekto, įsteigto kaip Suomijos akcinė bendrovė, paskirstytos pajamos).

### Svarbiausių bylos šalių argumentų santrauka

22. *Korkein hallinto-oikeus* pateiktame skunde E reikalavo panaikinti *Keskusverolautakunta* priimtą išankstinį sprendimą ir naujame išankstiniame sprendime nustatyti, kad SICAV fondo pajamų paskirstymas apmokestinant Suomijoje būtų apmokestinamas kaip pajamos iš kapitalo, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymo 32 straipsnį, o ne kaip su darbo santykiais susijusios pajamos pagal Pajamų mokesčio įstatymo 33c straipsnio 3 dalį.
23. Tai pagrįsdamas E nurodė, kad tiek, kiek apmokestinimo tikslais reikia įvertinti užsienio fondo ir Suomijos investicinio fondo panašumą, suderinamumas su KIPVPS direktyva yra neginčijama ir [objektyvi] fondų panašumo išraiška (nepaisant to, (**orig. p. 6**) kad KIPVPS direktyvoje apmokestinimas nesuderintas). Direktyvoje numatyti ribojimai dėl fondo vykdomos veiklos ir kapitalo struktūros, todėl apmokestinant KIPVPS fondų negalima jų prilyginti kitomis veiklos formomis nei tos, kurios veikia pagal KIPVPS direktyvą. Paskelbta nacionalinė jurisprudencija dėl fondų, įsteigtų bendrovės forma, yra susijusi su kitais nei KIPVPS fondais.
24. E laikėsi nuomonės, kad paskirstytų SIVAC fondo pajamų apmokestinant negalima laikyti dividendais, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymo 33c straipsnio 3 dalį, – tai turėtų būti laikoma investicinio fondo pajamų (kaip pelno dalies) paskirstymu, nes su tuo yra susiję investicinio fondo pajamų paskirstymui būdingi požymiai ir jis yra toks pat, kaip Suomijos investicinio fondo pajamų paskirstymas.
25. E taip pat mano, kad jeigu SICAV fondo pajamų paskirstymas būtų apmokestintas visa apimtimi kaip E su darbo santykiais susijusios pajamos pagal Pajamų mokesčio įstatymo 33c straipsnio 3 dalį, toks apmokestinimas būtų griežtesnis nei Suomijos investicinio fondo pajamų paskirstymo apmokestinimas kaip pajamų iš kapitalo pagal Pajamų mokesčio įstatymo 32 straipsnį. Taigi apmokestinant pagal Pajamų mokesčio įstatymo 33c straipsnio 3 dalį būtų pažeidžiamas laisvo kapitalo judėjimo principas pagal SESV 63 straipsnį.
26. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* pareiškė *Korkein hallinto-oikeus*, kad funkinių požymių požiūriu Liuksemburgo SICAV fondas turi Suomijos investicinio fondo bruožų. SICAV veikla yra susijusi su kolektyviai atliktomis investicijomis ir atitinkamų bendrų funkinių požymių yra, pavyzdžiui, su veikla, kai kolektyviai vykdomos investicijos įsteigus akcinę arba komanditinę bendrovę. Labiausiai tikėtina, kad SICAV fondas, nepaisant jo iš dalies investiciniam fondui būdingų požymių, vertinant jį kaip visumą, turėtų būti prilyginamas Suomijos akcinei bendrovei, kuri vykdo investicinę veiklą.
27. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* laikėsi nuomonės, kad prašyme priimti išankstinį sprendimą aprašytomis aplinkybėmis Investicinių fondų direktyvą atitinkančio Liuksemburgo SICAV fondo išmokėtos dividendų pajamos turėtų būti laikomos dividendais ir apmokestinant Suomijoje, o gauti dividendai pagal

Pajamų mokesčio įstatymo 33c straipsnio 3 dalį visa apimtimi prilyginami apmokestinamosioms su darbo santykiais susijusioms pajamoms.

### Nacionalinės teisės nuostatos

28. Pagal *Sijoitusrahastolaki 48/1999*, (Investicinių fondų įstatymas Nr. 48/1999), panaikintą nauju *Sijoitusrahastolaki 213/2019* (Investicinių fondų įstatymu Nr. 213/2019) I skyriaus 2 straipsnio 1 dalies 1 punktą investicinių fondų veikla pagal šį įstatymą yra lėšų pritraukimas kolektyvinėms investicijoms iš visuomenės ir šių lėšų investavimas daugiausia į finansines priemones arba nekilnojamąjį turtą ir vertybinius popierius, susijusius su nekilnojamuoju turtu, arba kitus investicinius objektus, taip pat investicinių fondų ir specialių fondų valdymas ir fondų investicinių vienetų rinkodara. **(orig. p. 7)**
29. Pagal Investicinių fondų įstatymo Nr. 48/1999 (panaikinto nauju Investicinių fondų įstatymu Nr. 213/2019) I skyriaus 2 straipsnio 1 dalies 2 punktą investiciniais fondais pagal šį įstatymą laikomos lėšos, pritrauktos vykdant investicinių fondų veiklą pagal Suomijoje nustatytas taisykles ir pagal XI skyrių investuotos lėšos, taip pat su jomis susiję įsipareigojimai.
30. Pagal *Tuloverolaki 1736/2009* (Pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatyme Nr. 1736/2009 išdėstyta Pajamų mokesčio įstatymo redakcija) 3 straipsnio 4 punktą vienetais šiame įstatyme laikomos akcinės bendrovės, kooperatinės bendrovės, taupomieji bankai, investiciniai fondai, universitetai, abipusio draudimo bendrovės, grūdų atsargų sandėliai, pelno nesiekiantys susivienijimai arba pelno siekiantys susivienijimai, fondai ir institucijos.
31. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatyme Nr. 716/2004 išdėstytos Pajamų mokesčio įstatymo redakcijos 32 straipsnį apmokestinamosios pajamos iš kapitalo pagal toliau išsamiau aprašytas nuostatas yra turto pajamos, pelnas iš turto perleidimo sandorių ir kitos šios rūšies pajamos, kurios gali būti laikomos sukauptomis iš turto. Pajamos iš kapitalo yra, be kita ko, palūkanų pajamos, dividendų pajamos pagal 33a–33d straipsnių nuostatas, nuomos pajamos, pelno dalys, pajamos iš gyvybės draudimo sutarčių, kapitalo pajamos iš miškininkystės, pajamos iš dirvožemio medžiagų ir pelnas iš pardavimo sandorių. Pajamos iš kapitalo taip pat yra kapitalo prieaugio dalis, susijusi su paskirstytomis įmonės pajamomis, konsorciumo dalininko pajamų dalimi, taip pat pajamomis iš šiaurės elnių auginimo.
32. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatyme Nr. 530/2016 išdėstytos Pajamų mokesčio įstatymo redakcijos 33c straipsnio 1 dalį iš užsienio subjekto gauti dividendai pagal šio įstatymo 33a ir 33b straipsnius yra apmokestinamosios pajamos, jeigu vienetas yra bendrovė, kaip tai suprantama pagal Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (su Tarybos direktyvomis 2013/13/ES ir 2014/86/ES padarytais pakeitimais), 2 straipsnį.

33. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatyme Nr. 1237/2013 išdėstytos Pajamų mokesčio įstatymo redakcijos 33c straipsnio 2 dalį dividendai, gaunami iš kitų užsienio vienetų, nei nurodyti 1 dalyje, pagal Pajamų mokesčio įstatymo 33a ir 33b straipsnių nuostatas yra apmokestinamosios pajamos, jeigu vienetas be galimybės pasirinkti ir neatleidus nuo mokesčio mokėjimo privalo už pajamas, iš kurių buvo išmokėti dividendai, sumokėti ne mažesnę nei dešimties procentų dydžio mokestį ir:
- 1) šis vienetas pagal vienos iš Europos ekonominei erdvei priklausančių valstybių mokesčių teisės aktus turi šioje valstybėje buveinę ir neturi buveinės Europos ekonominei erdvei nepriklausančioje valstybėje pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo; arba
  - 2) tarp vieneto pagrindinės buveinės ir Suomijos atitinkamais mokestiniais metais galioja sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kuri taikoma vieneto išmokėtiems dividendams. (**orig. p. 8**)
34. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatyme Nr. 1237/2013 išdėstytos Pajamų mokesčio įstatymo redakcijos 33c straipsnio 3 dalį dividendai, gauti iš kitų užsienio vienetų, nei nurodyti 1 ir 2 dalyse, yra visa apimtimi apmokestinamos pajamos iš nesavarankiško darbo.

### **Reikšmingos Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija**

#### *Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo*

35. Vadovaujantis SESV 63 straipsnio 1 dalimi, pagal šiame SESV skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.
36. Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkto formuluotą 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 atžvilgiu.
37. SESV 65 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje paminėtos nacionalinės nuostatos neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.

#### *Teisingumo Teismo jurisprudencija*

38. Teisingumo Teismo sprendime *Hirvonen*, priimtame byloje C-632/13, kalbama apie Sąjungos piliečių laisvą judėjimą pagal SESV 21 straipsnį. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas norėjo išsiaiškinti, ar SESV 45 straipsniu draudžiamos valstybės narės teisės aktų nuostatos, pagal kurias kitoje valstybėje narėje gyvenantis asmuo, kuris visas ar beveik visas savo pajamas gauna pirmoje



valstybėje narėje, gali pasirinkti vieną iš dviejų visiškai skirtingų apmokestinimo tvarkų, t. y. būti apmokestintam mokesčiu prie pajamų šaltinio taikant mažesnę mokesčių tarifą, tačiau nesuteikiant teisės į tokią mokesčio lengvatą, kokia taikoma pagal įprastą pajamų apmokestinimo tvarką, arba pasirinkti, kad jo pajamos būtų apmokestintos pagal pastarąją tvarką, ir taip pasinaudoti tokia mokesčio lengvata.

39. Minėto sprendimo 28 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, jog šiuo klausimu reikia priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, šios vis dėlto turėtų ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 36 punktą ir nurodytą teismų praktiką). **(orig. p. 9)**
40. Šio sprendimo 29 punkte Teisingumo Teismas išaiškino, jog taip pat reikėtų priminti, kad pagal vienodo požiūrio taisyklės draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl nacionalinės priklausomybės, bet ir bet kokios kitos paslėptos diskriminacijos formos, kuriomis, pritaikius kitus diferenciacijos kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas (žr., be kita ko, Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 37 punktą ir nurodytą teismų praktiką).
41. Sprendimo 30 punkte Teisingumo Teismas nustatė, jog pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (žr., be kita ko, Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 30 punktą ir Sprendimo *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 21 punktą).
42. Teisingumo Teismo sprendime *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, priimtame byloje C-303/07, kalbama apie įsisteigimo laisvę pagal EB sutarties 43 straipsnį (dabartinis SESV 49 straipsnis). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas norėjo išsiaiškinti, ar EB sutarties 43 ir 48 straipsnius bei EB sutarties 56 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 panašiomis, 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 sąrašė, kuriam taikomas 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 Didžiosios Hercogystės 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?
43. Minėto sprendimo 50 punkte Teisingumo Teismas išaiškino, jog pirmiausia reikia nurodyti, kad aplinkybė, jog 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. (**orig. p. 10**)

44. Sprendimo 55 punkte Teisingumo Teismas nustatė, jog šiomis sąlygomis Suomijos ir Italijos vyriausybės 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 vyriausybės pateikti SICAV pagal Liuksemburgo teisę ir Suomijos investicinių fondų skirtumai yra reikšmingi nustatant tokią objektyvią skirtingą situaciją.
45. Šio sprendimo 56 punkte Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, jog iš to išplaukia, kad skirtingas SICAV ne rezidenčių ir akcinių bendrovių rezidenčių vertinimas atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už jiems bendrovių rezidenčių išmokėtus dividendus atžvilgiu yra iš principo EB 43 ir 48 straipsniais draudžiamas įsisteigimo laisvės apribojimas.

#### <...> Prejudicinio sprendimo būtinumas

47. *Korkein hallinto-oikeus* sprendžia klausimą, ar pajamos, kurias E paskirstė pagal KIPVPS direktyvą veikiantis SICAV fondas, pagal Pajamų mokesčio įstatymą yra darbo santykiais susijusios pajamos, ar pajamos iš kapitalo.
48. Investicinių fondų direktyva Suomijoje įgyvendinama Investicinių fondų įstatymu Nr. 48/1999 (kuris buvo panaikintas nauju Investicinių fondų įstatymu Nr. 213/2019). Suomijoje buvo pasirinkta investicinius fondus steigti pagal sutarčių teisę, kaip tai suprantama pagal KIPVPS direktyvos 1 straipsnio 3 dalį, o SICAV fondai steigiami pagal įstatus, kaip tai suprantama pagal tą pačią minėto straipsnio dalį.
49. *Keskusverolautakunta* sprendimas reiškia, kad pajamos, kurias Suomijoje gyvenantis fizinis asmuo gauna iš kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje registruoto, pagal įstatus įsteigto kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjekto, kaip tai suprantama pagal Investicinių fondų direktyvą 2009/65/EB, pagal Pajamų mokesčio įstatymą visa apimtimi apmokestinamos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos. Pajamų mokestis už su darbo santykiais susijusias pajamas gali būti daugiau nei 50 %.
50. Pajamos, kurias Suomijoje gyvenantis fizinis asmuo gauna iš pagal sutarčių teisės nuostatas įsteigto Suomijos investicinio fondo, pagal Pajamų mokesčio įstatymą visa apimtimi apmokestinamos kaip pajamos iš kapitalo. Pajamų mokestis už pajamas iš kapitalo yra 30 %. Jeigu apmokestinamojo asmens apmokestinamosios pajamos iš kapitalo viršija 30 000 EUR, pajamoms iš kapitalo taikomas 34 % pajamų mokesčio tarifas. (**orig. p. 11**)

51. Tam, kad Suomijoje atliekant E apmokestinimą būtų galima nustatyti pajamų mokestį už šias pajamas, šioje byloje pirmiausia turi būti nuspręsta, kuriam pajamas paskiršančiam Suomijos vienetui prilyginamas SICAV fondas. *Korkein hallinto-oikeus* kyla klausimas, ar vadovaujantis nacionalinės teisės aiškinimu, dėl kurio gaunamas aprašytas rezultatas, nes kitoje valstybėje narėje registruoto kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjekto teisinė forma neatitinka nacionalinio investicinio fondo teisinės struktūros, pažeidžiami SESV 63 ir 65 straipsniai.
52. Šioje byloje taip pat reikia išaiškinti, ar kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektai, kurie buvo įsteigti pagal Investicinių fondų direktyvoje numatytas skirtingas steigimo formas, apmokestinant jų investuotojų investicijas turi būti vertinami vienodai. Pagal Investicinių fondų direktyvos 83 konstatuojamąją dalį šia direktyva neturėtų būti daromas poveikis nacionalinėms mokesčių taisyklėms, įskaitant tvarką, kurią gali nustatyti valstybės narės, siekdamos užtikrinti atitiktį šioms taisyklėms savo teritorijoje. *Korkein hallinto-oikeus* nuomone, Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje nėra aiškiai pasisakęs dėl Investicinių fondų direktyvos poveikio apmokestinimui.
53. *Korkein hallinto-oikeus* nežinomas joks Teisingumo Teismo prejudicinis sprendimas dėl SESV 63 ir 65 straipsnių aiškinimo, susijusio su anksčiau aprašytu klausimu. Be to, 2020 m. sausio 1 d. Suomijoje įsigalios (šioje byloje netaikoma) nuostata, pagal kurią apmokestinant pajamų mokesčiu Suomijos investiciniam fondui bus prilyginamas tik pagal sutarčių teisę įsteigtas atvirojo tipo užsienio investicinis fondas. Kadangi siekiant priimti sprendimą pagrindinėje byloje yra būtinas minėtų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimas, šioje byloje reikalingas Teisingumo Teismo prejudicinis sprendimas.
54. <...>

***Korkein hallinto-oikeus* tarpinė nutartis dėl kreipimosi į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą**

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

**Prejudicinis klausimas**

1. Ar SESV 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos negalimas toks nacionalinės teisės aiškinimas, kuriuo vadovaujantis Suomijoje gyvenančio fizinio asmens pajamos, gaunamos iš kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje registruoto, pagal įstatus įsteigto kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjekto, kaip tai suprantama pagal Investicinių fondų direktyvą 2009/65/EB (KIPVPS fondas įsteigtas kaip investicinė bendrovė), apmokestinant pajamų mokesčiu neprilyginamos pajamoms, kurios gaunamos iš pagal sutarčių teisę įsteigto Suomijos investicinio fondo (KIPVPS fondas įsteigtas pagal sutarčių teisę), kaip tai suprantama pagal tą pačią direktyvą, dėl to, kad

kitoje valstybėje narėje esančio KIPVPS teisinė forma neatitinka nacionalinio investicinio fondo teisinės struktūros?

<...> (orig. p. 13) <...>

DARBINIS VERTIMAS