

Byla C-545/19**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2019 m. liepos 17 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)
[Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras,
toliau – AAC), Portugalija]

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. liepos 9 d.

Pareiškėjas:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Kita administracinio proceso šalis:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Mokesčių ir muitų
administratorius)

ADMINISTRACINIO ARBITRAŽO CENTRAS**AAC:** mokesčių bylų arbitražas

<...>

Dalykas: pelno mokestis – kolektyvinio investavimo subjektų, turinčių buveinę kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje (Vokietijoje), gautų dividendų apmokestinimas – *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Mokesčių lengvatų nuostatos, toliau – EBF) 22 straipsnis.

ARBITRAŽO TEISMAS**[Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — SESV 267 straipsnio a punktas]**

Šioje arbitražo byloje siekiama išsiaiškinti, ar Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) nuostatomis neprieštarauja nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, remiantis EBF 22 straipsniu, <...> pelno mokesčiu neapmokestinami Portugalijoje įsteigtų kolektyvinio investavimo subjektų išmokėti ir šioje šalyje

buveinę turinčių kolektyvinio investavimo subjektų, įsteigtų ir veikiančių pagal Portugalijos teisės aktus, gauti dividendai, nors pagal *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Pelno mokesčio kodeksas) 3 straipsnio 1 dalies d punktą, 4 straipsnio <...> [2 dalį] ir <...> [3 dalies] c punktą, 87 straipsnio 4 dalį bei 94 straipsnio 1 dalies c punktą, 3 dalies b punktą, 5 ir 6 dalis dividendai, subjektų rezidentų išmokėti kolektyvinio investavimo subjektams, kurių buveinė yra kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje <...> (ES <...>), nagrinėjamu atveju – Vokietijoje, ir kurie dėl šios priežasties nėra įsteigti pagal nacionalinės teisės aktus, apmokestinami 25 % tarifu, galutinai išskaičiuojant mokestį prie šaltinio.

Pareiškėjas, **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, kolektyvinio investavimo subjektas, įsteigtas pagal Vokietijos teisės aktus, turintis Portugalijos mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį 712171860, kurio buveinė <...> yra Vokietijoje, atstovaujamas toje pačioje vietoje buveinę turinčios valdymo įmonės ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH, pateikė <...> prašymą [pradėti arbitražo procedūrą] prieš *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius), siekdamas, kad pelno mokesčio prie šaltinio atskaitymai už 2015 ir 2016 mokesčius būtų pripažinti prieštaraujančiais įstatymams ir panaikinti dėl įstatymo pažeidimo, atsižvelgiant į tai, kad, jo nuomone, taikomos nacionalinės nuostatos [iš esmės] prieštarauja <...> SESV 63 straipsnio <...> nuostatomis ir pažeidžia nediskriminavimo dėl nacionalinės priklausomybės principą, įtvirtintą SESV 18 straipsnyje <...>.

Šalių argumentai:

Pareiškėjas iš esmės pateikia tokius argumentus:

Dividendai laikomi pajamomis iš investicinės grąžos pagal Pelno mokesčio kodekso 20 straipsnio 1 dalies c punkto nuostatas.

Pagal nacionalinius teisės aktus visiems dividendams, kuriuos bendrovė rezidentė išmoka apmokestinamajam asmeniui, taip pat turinčiam rezidavimo vietą Portugalijoje, taikoma 25 % dydžio mokesčio prie šaltinio atskaita.

Tačiau pagal nacionalinės teisės aktus įsteigtų kolektyvinio investavimo subjektų atveju, kai buvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai, šie subjektai buvo atleisti nuo pelno mokesčio už gautus dividendus, remiantis EBF 22 straipsnio 3 dalimi, iš dalies pakeista 2015 m. sausio 13 d. *Decreto-lei n° 7/2015* (Dekretas-įstatymas Nr. 7/2015), taikytinu pajamoms, gautoms nuo 2015 m. liepos 1 d.

Norint įsteigti investicinį fondą pagal nacionalinę teisės sistemą (*Regime Geral dos OIC* (Kolektyvinio investavimo subjektų bendroji tvarka), patvirtinta *Lei n° 16/2015* (Įstatymas Nr. 16/2015), iš dalies pakeista 2015 m. liepos 7 d. *Decreto-lei n° 124/2015* (Dekretas-įstatymas Nr. 124/2015)), reikia, kad investicinio fondo buveinė būtų Portugalijoje, o tai reiškia, jog kolektyvinio

investavimo subjektas, turintis buveinę kitoje Sąjungos <...> [valstybėje narėje], negali būti įsteigtas pagal nacionalinės teisės aktus ir pasinaudoti EBF 22 straipsnyje numatyta išimtimi.

Norint įsteigti kolektyvinio investavimo subjektą, išankstinio *Comissão do Mercado de Valores Mobiliários* (Vertybinių popierių rinkos komisija, toliau – VPRK) leidimo Portugalijoje, kaip nustatyta Kolektyvinio investavimo subjektų bendrosios tvarkos 19 straipsnio 1 dalyje, nereikia, tačiau toks steigimas turi atitikti daugybę reikalavimų, prižiūrint VPRK, ko nėra kolektyvinio investavimo subjektų, įsteigtų pagal <...> kitų <...> Sąjungos [valstybių narių] teisės aktus, atveju; pastariesiems subjektams jų šalyse yra taikomi atitinkamos reguliavimo institucijos priežiūros įgaliojimai.

2015 (nuo liepos mėn.) ir 2016 mokesčiais metais kolektyvinio investavimo subjektui, įsteigtam pagal Kolektyvinio investavimo subjektų bendrąją tvarką, kuris gavo Portugalijoje buveinę turinčių bendrovių išmokėtus dividendus, buvo taikomas palankesnis mokesčių režimas nei tas, kuris buvo taikytas kolektyvinio investavimo subjektui, įsteigtam pagal bet kurios kitos <...> Sąjungos [valstybės narės] teisės aktus ir gavusiam Portugalijos kilmės dividendus.

Ši aplinkybė yra ypač svarbi pareiškėjui, kuris savo rezidavimo valstybėje (Vokietijoje) negali susigrąžinti prie šaltinio (Portugalijoje) išskaityto mokesčio, nors yra nuo mokesčio atleistas subjektas.

Kaip nurodyta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime, priimtame byloje <...> C-35/98, *Verkooijen*, bendrovių Portugalijos rezidenčių pareiškėjui išmokėtus dividendus galima priskirti kapitalo judėjimui, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį ir 1988 m. birželio 24 d. Direktyvą 88/361/EEB (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10).

Remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, atsižvelgiant į Sąjungos teisę, siekiant įvertinti diskriminaciją, svarbūs tokie kriterijai: i) panašios situacijos negali būti vertinamos skirtingai, nebent diferencijavimas būtų objektyviai pateisinamas ir proporcingas tikslui, kurio siekia nacionaliniai teisės aktai (<...> *Ruckdeschel*, <...> 19/77, <...>; <...> *Bachmann*, <...> 204/90); ii) formalioji diskriminacija iš tiesų gali reikšti, kad materialiosios diskriminacijos nėra (<...> 13/63, [*Komisija / Italija*] <...>); iii) bet kokia diskriminacija dėl pilietybės ar nacionalinės priklausomybės yra draudžiama, nes riboja pagrindines, SESV numatytas laisves, todėl toks draudimas apima visas diskriminacijos formas ir bet kokius kitus diferencijavimo kriterijus, kurie galėtų lemti tą patį rezultatą (Sprendimas *Commerzbank*, <...> C-330/91), ir iv) siekiant nustatyti, ar vidaus teisės nuostata yra diskriminuojanti, nebūtina, kad ji praktiškai darytų poveikį didžiajai daliai kitų valstybių narių piliečių (<...> *O'Flynn*, <...> C-237/94, 1996, <...>).

Iš Sąjungos jurisprudencijos matyti, kad SESV 63 straipsnyje numatytas bendras draudimas apima tiek tiesioginius, tiek netiesioginius ribojimus, įskaitant

administracines priemones ir praktiką, susijusią su bet kokios rūšies investicijomis.

Šiuo atveju, pareiškėjo teigimu, būtų galima galvoti, kad jo situacija nėra panaši į nacionalinio kolektyvinio investavimo subjekto, kadangi tai nėra Portugalijoje įsteigtas subjektas. Vis dėlto pareiškėjas tvirtina, kad kalbama apie nacionalinės priklausomybės kriterijumi pagrįstą diskriminacinį laisvo kapitalo judėjimo ir paties patekimo į kapitalo rinką traktavimą, taigi šiuo aspektu pareiškėjo bei Portugalijoje įsteigtų kolektyvinio investavimo subjektų situacija yra panaši.

Neatsižvelgiant į tai, kad nacionalinės teisės aktuose nesiekama nustatyti jokių priemonių, skirtų kovoti su piktnaudžiavimu, pareiškėjas mano, jog tokie teisės aktai jam faktiškai užkerta kelią naudotis atleidimu nuo pelno mokesčio, nes jis negali teisiškai įsteigti investicinio fondo Portugalijoje, kadangi jo valdymo įmonė neturi buveinės šioje šalyje.

Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad tai yra diskriminavimas ir aiškus laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį bei Direktyvos 88/361 1 straipsnį, kadangi pareiškėjas nagrinėjamoje byloje apmokestinamas Portugalijoje už šioje šalyje gautus dividendus, o kolektyvinio investavimo subjektai, įsteigti pagal Portugalijos įstatymus, nuo mokesčių už tas pačias pajamas yra atleisti (žr. Teisingumo Teismo sprendimus, priimtus bylose C-338/11–C-347/11, <...> *Santander Asset Management SGIC, S. A.*, ir C-480/16, <...> *Fidelity Funds*).

Šiuo atveju pareiškėjas mano, kad EBF 22 straipsnyje įtvirtintos nuostatos <...> prieštarauja Europos Sąjungos teisei tiek, kiek jos prieštarauja SESV 63 straipsnio nuostatoms, susijusioms su nediskriminavimo dėl pilietybės ar nacionalinės priklausomybės principu ir laisvu kapitalo judėjimu.

Savo ruožtu mokesčių ir muitų administratorius nurodo:

Pareiškėjas praleido du labai svarbius aspektus, kad būtų galima išsamiai apibrėžti kolektyvinio investavimo subjektų mokesčių sistemą:

- pirmasis iš jų yra susijęs su įstatymų leidėjo pasirinkimu „palengvinti“ apmokestinamųjų subjektų mokesčių našta, susijusią su pelno mokesčiu, iš apmokestinamosios vertės atskaitant pajamas, kurias paprastai gauna kolektyvinio investavimo subjektai, t. y. pajamas iš kapitalo (Pelno mokesčio kodekso 5 straipsnis), pajamas iš nekilnojamojo turto (minėto kodekso 8 straipsnis) ir turto vertės prieaugio pajamas (to paties kodekso 10 straipsnis) pagal EBF 22 straipsnio 3 dalies nuostatas, taip pat numatant atleidimą nuo papildomo savivaldybės bei valstybės lygmens pelno mokesčio, remiantis EBF 22 straipsnio 6 dalies nuostatomis, perkeliant apmokestinimą į žyminio mokesčio taikymo sritį (į pastarojo mokesčio bendrąjį tarifą buvo įtraukta 29 pozicija, kuri numato ketvirčio apmokestinimą mokesčiu, lygiu 0,0025 % nuo kolektyvinio investavimo subjektų, naudojančių pinigų rinkos priemonės ir indėlius, grynosios

- apskaitinės vertės, ir lygiu 0,0125 % nuo likusių kolektyvinio investavimo subjektų grynosios apskaitinės vertės, taigi šiuo atveju į apmokestinamąją vertę gali būti įtraukti išmokėti dividendai ir tai taikoma tik kolektyvinio investavimo subjektams, patenkantiems į EBF 22 straipsnio taikymo sritį, neįtraukiant kolektyvinio investavimo subjektų, įsteigtų ir veikiančių pagal užsienio teisės aktus);
- antrasis praleistas aspektas yra susijęs su atskiru apmokestinimu pagal Pelno mokesčio kodekso 88 straipsnio <...> 11 dalį ir EBF 22 straipsnio <...> 8 dalį, taikant 23 % mokesčio tarifą dividendams, išmokėtiems Portugalijoje buveinę turintiems kolektyvinio investavimo subjektams, kai akcijų, už kurias buvo gautos tokios pajamos, tas pats apmokestinamasis asmuo nepertraukiamai neišlaikė metus iki jų perdavimo disponuoti ir būtiną laiką, kad būtų pasibaigęs šis laikotarpis.

Kalbant apie investicinių fondų, įsteigtų Vokietijoje iki 2017 m. gruodžio 31 d., apmokestinimo tvarką, kita administracinio proceso šalimi esantis mokesčių administratorius, remdamasis informacija, gauta iš *Deloitte tax@hand* svetainės, į kurią galima patekti paspaudus šią nuorodą: www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised, nurodo:

- a) pagal Vokietijos teisės aktus įsteigti investiciniai fondai iki nurodytos dienos buvo laikomi skaidriomis investicinėmis priemonėmis, todėl investuotojai į Vokietijos investicinį fondą turėjo sumokėti pelno mokestį už gautas pajamas neatsižvelgiant į tai, ar jos paskirstytos;
- b) paskirstytosios ir priskirtosios pajamos (kaip ir tarpinis pelnas) paprastai buvo laikomos pajamomis iš kapitalo ir buvo apmokestinamos fiksuotu 25 % tarifu, pridėjus solidarumo priemoką ir, kai taikoma, bažnyčios mokestį, neviršijant 28,625 % tarifo, o investicinis fondas privalėjo skelbti dienos ir metines ataskaitas ir pateikti su mokesčiais susijusią informaciją.

Todėl, mokesčių administratoriaus vertinimu, pagal Portugalijos nacionalinius teisės aktus įsteigtiems ir Vokietijoje įsteigtiems ir buveinę turintiems kolektyvinio investavimo subjektams taikytina apmokestinimo tvarka bendrąja prasme nėra panaši <...>, kadangi pirmieji apmokestinami pelno mokesčiu nuo tam tikro apmokestinamojo pelno, kuris apima ribinę grąžą, ir jų apmokestinimas iš esmės apibrėžtas žyminiu mokesčiu, o antrieji yra atleisti nuo pajamų mokesčio bei, panašu, ir nuo kitų mokesčių.

Be to, <...> neįrodyta, kad nors pareiškėjas savo rezidavimo valstybėje (Vokietijoje) dėl savo neapmokestinamojo subjekto statuso ir negali susigrąžinti mokesčio, atskaityto prie šaltinio (Portugalijoje), investuotojai (dalyviai) negali atgauti investiciniam fondui negrąžintos mokesčio dalies.

SESV <...> 63 straipsnio <...> tikslas yra užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą tiek Europos vidaus rinkoje, tiek tarp šios rinkos ir trečiųjų šalių; tuo straipsniu

draudžiamas bet koks ribojimas ar diskriminacija, atsirandanti dėl nacionalinės teisės aktų nuostatose įtvirtintų diferencijuotų mokestinių sąlygų taikymo [kitų valstybių narių] <...> ar trečiųjų šalių subjektams, kuriomis tokiems subjektams sukuriama nepalankesnė ekonominė sąlyga, galinčios juos atgrasyti nuo investavimo Portugalijoje.

Mokesčių administratorius toliau nurodo, kad šiuo atveju negalima tvirtinti, jog egzistuoja objektyviai panašios situacijos, kadangi dividendai apmokestinami pagal du skirtingus mechanizmus ir nėra jokių duomenų, kad mokestinė našta, tenkanti dividendams, gautiems kolektyvinio investavimo subjektų, patenkančių į EBF <...> 22 straipsnio <...> taikymo sritį, yra mažesnė nei mokestinė našta, tenkanti dividendams, kuriuos pareiškėjas gauna Portugalijoje.

Tai yra diskriminacija, kuri pasireiškia apmokestinant dividendus, bendrovių rezidenčių išmokėtus kolektyvinio investavimo subjektams nerezidentams, tačiau kuri neatitinka materialiosios diskriminacijos.

Mokesčių administratorius daro išvadą, kad nors apmokestinimo tvarka, taikytina pagal nacionalinius teisės aktus įsteigtiems kolektyvinio investavimo subjektams, numato bendrovių rezidenčių išmokėtų dividendų neapmokestinimą, ši mokestinė sistema nedraudžia tokių pajamų apmokestinti atskirai (pelno mokestis) arba žyminiu mokesčiu, atsižvelgiant į tai, kad šios pajamos yra įtrauktos į nurodytų kolektyvinio investavimo subjektų grynąją apskaitinę vertę, todėl negalima tvirtinti, jog tų kitose [valstybėse narėse] įsteigtų ir buveinę turinčių kolektyvinio investavimo subjektų ir investicinių fondų <...>, kurie gauna Portugalijos kilmės dividendus, situacija yra iš esmės objektyviai panaši.

Faktinės aplinkybės

Išanalizavus prie bylos pridėtus dokumentinius įrodymus, šalių sutikimu nustatytomis laikomos šios faktinės aplinkybės:

1. Pareiškėjas yra kolektyvinio investavimo subjektas, įsteigtas sutarties pagrindu pagal Vokietijos teisės aktus, turintis buveinę Vokietijoje ir valdomas investicinių fondų valdymo įmonės, kurios buveinė taip pat yra Vokietijoje. Kita vertus, Portugalijoje jam, kaip nerezidentui ir neturinčiam šioje šalyje veikiančios nuolatinės buveinės, taikomas pelno mokestis.
2. Tai yra savarankiškas, sutartimi tarp valdymo įmonės, investuotojų ir už perleidžiamų vertybinių popierių depozitą atsakingo banko paremtas atviras investicinis fondas, kurio išimtinis tikslas – jo turto administravimas, valdymas ir investavimas.
3. Kadangi jis neturi bendrovės statuso, pareiškėjui (investiciniam fondui) netaikomi jokie įpareigojimai įsiregistruoti Vokietijos Prekybos registre, todėl jis negali turėti teisių ir pareigų;

4. Investicinių fondų turtas, vadovaujantis jį reglamentuojančiomis Vokietijos teisės aktų nuostatomis, laikomas bendrąja investuotojų nuosavybe; valdymo įmonė fondo kapitalą investuoja savo vardu.
5. Akcijos, kurias įsigyja investuotojai, jiems nesuteikia balsavimo teisių ar teisės disponuoti pareiškėjo – kolektyvinio investavimo subjekto – turtu; šie įgaliojimai išimtinai tenka valdymo įmonei, o investuotojai turi teisę tik gauti atitinkamus dividendus arba bet kuriuo metu prašyti išpirkti akcijas.
6. Tiek pareiškėją, investicinį fondą, tiek jo valdymo įmonę prižiūri *Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)* (Federalinė finansinių paslaugų priežiūros institucija).
7. Pareiškėjas yra kolektyvinio investavimo subjektas, kuris yra rezidentas Vokietijoje mokesčių tikslais, ir jam šioje šalyje taikomas pelno mokestis, nors nuo jo yra atleistas pagal Vokietijos pelno mokesčio kodekso (*German Corporate Income Tax*) 1 straipsnio 1 dalį ir pagal Vokietijos investicijų apmokestinimo įstatymo (*German Investment Tax Act*) 11 straipsnio 1 ir 2 dalis, o tai neleidžia jam atgauti mokesčių, sumokėtų užsienyje kaip mokesčių kredito už tarptautinį dvigubą apmokestinimą, arba prašyti grąžinti šiuos mokesčius.
8. 2015 ir 2016 mokestiniais metais pareiškėjas turėjo įvairių Portugalijoje reziduojančių bendrovių akcijų, laikomų *BNP Paribas Securities Services* – įstaigoje, atsakingoje už Portugalijoje turimų vertybinių popierių saugojimą.
9. Dividendai, kuriuos pareiškėjas gavo 2015 ir 2016 mokestiniais metais, buvo apmokestinami taikant galutinį 25 % mokestį prie šaltinio pagal Pelno mokesčio kodekso 87 straipsnio <...> 4 [dalies] c punktą, iš viso 39 371,29 EUR suma, kuri buvo sumokėta valstybei pagal deklaracijas Nr. 80447153102 (2015 m. gruodžio mėn.) ir Nr. 80460582763 (2016 m. gegužės mėn.).
10. 2015 mokestiniais metais pareiškėjui buvo grąžinta 5 065,98 EUR suma pagal *Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha* (Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tarp Portugalijos ir Vokietijos); sutartis, kurioje nustatytas 15 % mokesčio tarifas apmokestinant dividendus.
11. 2017 m. gruodžio 29 d. pareiškėjas padavė administracinį skundą dėl pelno mokesčio prie šaltinio atskaitymo už 2015 ir 2016 mokestinius metus; skunde prašė tokį atskaitymą panaikinti dėl tiesioginio Sąjungos teisės pažeidimo, taip pat pripažinti teisę į nepagrįstai Portugalijoje sumokėto mokesčio grąžinimą.
12. Apie sprendimą atmesti administracinį skundą pareiškėjui buvo pranešta 2018 m. lapkričio 13 d.
13. 2019 m. vasario 12 d. AAC gavo prašymą [pradėti arbitražo procedūrą] <...>.

14. Pareiškėjas prašo panaikinti aktus dėl likusios prie šaltinio atskaitytos mokesčio sumos, t. y. 34 305,31 EUR.

Faktinių aplinkybių susiklostymo momentu galioję Portugalijos mokesčių teisės aktai, svarbūs sprendžiant ginčą:

– *Estatuto dos Benéficios Fiscais* (Mokesčių lengvatų nuostatos)

„22 straipsnis – Kolektyvinio investavimo subjektai

1 – Pelną mokesčių pagal šiame straipsnyje nurodytas sąlygas taikomas perleidžiamų vertybinių popierių investiciniams fondams, nekilnojamojo turto investiciniams fondams, bendrovėms, investuojančioms į perleidžiamuosius vertybinius popierius, ir nekilnojamojo turto investiciniams bendrovėms, įsteigtoms ir veikiančioms pagal nacionalinės teisės aktus.

<...>

3 – Nustatant apmokestinamąjį pelną, neatsižvelgiama į pajamas, nurodytas Pelną mokesčio kodekso 5, 8 ir 10 straipsniuose, nebent šios pajamos yra gautos iš subjektų, turinčių rezidavimo vietą ar buveinę šalyje, teritorijoje arba regione, kur taikoma gerokai palankesnė apmokestinimo tvarka, ir kurie yra įtraukti į už finansų sritį atsakingo vyriausybės nario įsakymu patvirtintą sąrašą, taip pat neatsižvelgiama į išlaidas, susijusias su tokiomis pajamomis, arba numatytas Pelną mokesčio kodekso 23 A straipsnyje, ir neatsižvelgiama į pajamas, įskaitant nuolaidas, bei išlaidas, susijusias su valdymo arba kitų rūšių mokesčiais, sumokėtais 1 dalyje nurodytiems subjektams.

<...>

6 – 1 dalyje nurodyti subjektai yra atleisti nuo papildomo savivaldybės ir valstybės lygmens [pelno mokesčio].

7 – Susijungimams, skaidymams ar pasirašymams natūra, kuriuose dalyvauja 1 dalyje nurodyti subjektai, įskaitant juridinio asmens statuso neturinčius subjektus, mutatis mutandis, taikomi Pelną mokesčio kodekso 73, 74, 76 ir 78 straipsniai, o pasirašymams natūra turi būti taikoma šio kodekso 73 straipsnio 3 dalyje numatyta turto perleidimo tvarka.

8 – Pelną kodekso 88 straipsnyje numatyti atitinkami mokesčių tarifai, mutatis mutandis, taikomi šiai tvarkai.

<...>

10 – 1 dalyje nurodytų apmokestinamųjų asmenų gautų pajamų nereikia atskaityti kaip pelno mokesčio prie šaltinio.

<...>

14 – 7 dalies nuostatos taikomos šioje dalyje nurodytiems sandoriams, kuriuose dalyvauja subjektai, kurių būstinė, administracijos centras ar registruota buveinė yra Portugalijos teritorijoje ar kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje arba Europos ekonominėje erdvėje, su sąlyga, kad pastaruoju atveju egzistuoja administracinio bendradarbiavimo pareiga keistis informacija ir teikti pagalbą renkant mokesčius, taip, kaip yra reikalaujama Europos Sąjungoje.

15 – 1 dalyje nurodytų investicinių fondų ar bendrovių valdymo įmonės yra solidariai atsakingos už investicinių fondų ar bendrovių, kurių valdymas jiems patikėtas, mokesčių skolas.

<...>“

– *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Pelno mokesčio kodeksas)

„3 straipsnis – Apmokestinamoji vertė

1 – Pelno mokestis mokamas:

<...>

d) už pajamų kategorijas, kurios įskaitomos apskaičiuojant fizinių asmenų pajamų mokestį, taip pat už turto vertės padidėjimą, kurį neatlygintinai gauna ankstesnio straipsnio 1 dalies c punkte nurodyti subjektai, neturintys nuolatinės buveinės, arba subjektai, jei ją turi, negalintys jo priskirti šiai buveinei.

<...>“

„4 straipsnis – Mokestinės prievolės apimtis

<...>

2 – ~~Juridiniams asmenims ir kitiems subjektams, kurie Portugalijos teritorijoje neturi buveinės nei faktinio valdymo centro, pelno mokestis taikomas tik pajamoms, kurias jie gauna minėtoje teritorijoje.~~

3 – Taikant ankstesnės dalies nuostatas, Portugalijos teritorijoje gautomis pajamomis laikomos pajamos, priskirtos nuolatinei buveinei, esančiai minėtoje teritorijoje, taip pat pajamos, kurios, neatitinkant šio reikalavimo, yra toliau nurodytos:

<...>

c) toliau išvardytos susijusios pajamos, kurių mokėtojas Portugalijos teritorijoje turi savo rezidavimo vietą, buveinę ar faktinio valdymo centrą arba kurių mokėjimas priskirtinas nuolatinei buveinei, esančiai minėtoje teritorijoje:

<...>

3) kitos pajamos iš kapitalo;

<...>

„87 straipsnis – Mokesčio tarifai

<...>

4 – 25 % pelno mokesčio tarifas taikomas pajamoms, gautoms subjektų, kurie Portugalijos teritorijoje neturi buveinės ar faktinio valdymo centro ar kurie minėtoje teritorijoje neturi nuolatinės buveinės, kuriai būtų galima priskirti tokias pajamas <...>.“

„88 straipsnis – Atskiri mokesčio tarifai

<...>

11 – Pelno mokesčiu apmokestinamų subjektų paskirstytas pelnas subjektams, kurie visiškai ar iš dalies neapmokestinami, atskirai apmokestinamas 23 % tarifu, įskaitant šiuo atveju pajamas iš kapitalo, kai akcijų, už kurias gautas šis pelnas, tas pats apmokestinamasis asmuo nepertraukiamai neišlaikė metus iki jų perdavimo disponuoti ir būtiną laiką, kad būtų pasibaigęs šis laikotarpis.

<...>“

94 straipsnis – Mokestis prie šaltinio

1 – Pelno mokestis prie šaltinio taikomas šioms Portugalijos teritorijoje gautoms pajamoms:

<...>

c) pajamoms iš kapitalo, nenurodytoms ankstesniuose punktuose, ir pajamoms iš nekilnojamojo turto, kaip šios sąvokos apibrėžiamos fizinių asmenų pajamų mokesčio tikslais, kai tokių pajamų skolininkas yra pelno mokesčiu apmokestinamas subjektas arba kai tai yra išlaidos, susijusios su fizinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinamų subjektų, kurie tvarko apskaitą ar privalo ją tvarkyti, profesine ar darbine veikla;

<...>

3 – Mokestis prie šaltinio yra avansinio mokesčio pobūdžio, išskyrus toliau išvardytais atvejais, kuriais jis taikomas galutinai:

<...>

b) kai pajamas, išskyrus pajamas iš nekilnojamojo turto, gaunantis subjektas yra subjektas nerezidentas, kuris Portugalijos teritorijoje neturi nuolatinės buveinės arba kuris, jei ją turi, negali priskirti pajamų minėtai buveinei.

<...>

5 – Į ankstesnę dalį nepatenka atskaitymai, kurie pagal 3 dalį yra <...> galutiniai, ir jiems taikomi 87 straipsnyje numatyti mokesčio tarifai.

6 – Pelno mokesčio prie šaltinio atskaitymo prievolė atsiranda tą dieną, kurią *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodeksas) yra numatyta tokia pati prievolė, arba, kai tai netaikoma, dieną, kurią pajamos perduodamos gavėjui disponuoti, o sumos valstybei turi būti sumokėtos iki mėnesio, einančio po to mėnesio, kurį jos buvo atskaitytos, 20 dienos, laikantis Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodekse ar jį įgyvendinančiuose teisės aktuose nustatytų sąlygų.

<...>

– *Código do Imposto do Selo* (Žyminio mokesčio kodeksas) – Bendrasis tarifas

„29 – Kolektyvinio investavimo subjektų, patenkančių į EBF 22 straipsnio taikymo sritį, grynoji apskaitinė vertė:

29.1 – kolektyvinio investavimo subjektai, kurie investuoja išimtinai į pinigų rinkos priemones ir indėlius: 0,0025 % nuo grynosios apskaitinės vertės kiekvieną ketvirtį;

29.2 – kiti kolektyvinio investavimo subjektai: 0,0125 % nuo grynosios apskaitinės vertės kiekvieną ketvirtį“.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta pirmiau, šis [arbitražo] teismas <...>, bylą nagrinėjantis vienasmeniškai, prašo <...> Europos Sąjungos Teisingumo Teismo pagal SESV 267 straipsnio <...> a punktą priimti sprendimą dėl šių prejudicinių klausimų:

- 1) Ar pagal [EB] 56 straipsnį (dabar SESV 63 straipsnis) dėl laisvo kapitalo judėjimo, arba pagal [EB] 49 straipsnį (dabar SESV 56 straipsnis) dėl laisvo paslaugų teikimo, draudžiama tokia apmokestinimo tvarka, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, įtvirtinta *Estatuto dos Benéficos Fiscais* (Mokestinių lengvatų nuostatos) 22 straipsnyje, kuriame numatytas galutinio mokesčio prie šaltinio mokėjimas už Portugalijos bendrovių išmokėtus dividendus, gautus kolektyvinio investavimo subjektų, kurie nėra rezidentai Portugalijoje ir yra įsteigti kitose Sąjungos [valstybėse narėse] <...>, o kolektyvinio investavimo subjektai, įsteigti pagal Portugalijos mokesčių teisės aktus, kurie yra rezidentai Portugalijoje mokesčių tikslais, gali būti atleisti nuo mokesčio prie šaltinio, kuris mokamas už minėtas pajamas?
- 2) Ar numatant mokestį prie šaltinio už Portugalijos bendrovių išmokėtus dividendus, gautus kolektyvinio investavimo subjektų, kurie nėra rezidentai Portugalijoje, ir paliekant kolektyvinio investavimo subjektams rezidentams galimybę būti atleistiems nuo tokio mokesčio prie šaltinio, pagrindinėje

- byloje nagrinėjami nacionaliniai teisės aktai nustato nepalankias sąlygas dividendams, išmokėtiems kolektyvinio investavimo subjektams nerezidentams, nes pastarieji neturi jokios galimybės pasinaudoti minėtu atleidimu?
- 3) Ar, siekiant įvertinti diskriminacinį Portugalijos teisės aktų pobūdį, kurie numato atskiras ir skirtingas mokestines sąlygas kolektyvinio investavimo subjektams (rezidentams) bei atitinkamiems kolektyvinio investavimo subjektų dalyviams, yra reikšminga apmokestinimo tvarka, taikytina kolektyvinio investavimo subjektų dalyviams? Arba, atsižvelgiant į tai, kad kolektyvinio investavimo subjektų rezidentų apmokestinimo tvarkai nedaro jokie poveikio ar jos nekeičia aplinkybė, jog jų atitinkami dalyviai yra ar nėra rezidentai Portugalijoje, siekiant nustatyti situacijų panašumą, kad būtų galima įvertinti minėtų teisės aktų diskriminacinį pobūdį, ar reikia atsižvelgti tik į mokesčius, taikytinus investicinės priemonės lygmeniu?
 - 4) Ar priimtinas nevienodas kolektyvinio investavimo subjektų rezidentų ir nerezidentų Portugalijoje vertinimas, atsižvelgiant į tai, kad fiziniai ar juridiniai asmenys, kurie yra rezidentai Portugalijoje, turintys kolektyvinio investavimo subjektų akcijų (rezidentų ar nerezidentų), abiem atvejais yra apmokestinami (ir paprastai neatleidžiami) tuo pačiu būdu už kolektyvinio investavimo subjektų išmokėtus dividendus, nors dalyviams nerezidentams taikomi didesni mokesčiai?
 - 5) Atsižvelgiant į tai, kad diskriminacija, kuri yra šios bylos dalykas, yra susijusi su pajamų, gautų iš dividendų, kolektyvinio investavimo subjektų rezidentų išmokėtų jų atitinkamiems dalyviams, apmokestinimo skirtumu, ar galima, siekiant įvertinti pajamų apmokestinimo situacijų panašumą, atsižvelgti į kitus mokesčius ar rinkliavas, mokėtinus už kolektyvinio investavimo subjektų investicijas? Ypač, ar galima ir priimtina, analizuojant panašumą, atsižvelgti į turto, vartojimo ar kitokių mokesčių poveikį, o ne griežtai į kolektyvinio investavimo subjektų pajamų mokestį, įskaitant galimus atskirus mokesčius?

Atsižvelgiant į šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, prie kurio turi būti pridėtos prašymo [pradėti arbitražo procedūrą] <...> ir mokesčių administratoriaus atsiliepimo kopijos, nagrinėjama byla sustabdoma pagal *Código de Processo Civil* (Civilinio proceso kodeksas) 269 straipsnio 1 dalies c punkto ir 272 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Lisabona, 2019 m. liepos 9 d.

Arbitras,

(Mariana Vargas)