

Byla C-602/23

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2023 m. spalio 3 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Verwaltungsgerichtshof (Austrija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. rugsėjo 20 d.

Kasatorė:

Finanzamt für Großbetriebe

Kita bylos šalis:

Franklin Mutual Series Funds – Franklin Mutual European Fund in San Mateo

Pagrindinės bylos dalykas

Laisvo kapitalo judėjimo apribojimas – Kapitalo prieaugio mokesčio negražinimas – Subalansuoto apmokestinimo kompetencijos paskirstymo užtikrinimas

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar tokia nuostata, kaip *InvFG 2011* [*Investmentfondsgesetz 2011* – 2011 m. Investicinių fondų įstatymas] 188 straipsnis, pagal kurią užsienio subjektams, panašioms į nacionalinius privatinės teisės reglamentuojamus juridinius asmenis, Austrijoje negražinamas kapitalo prieaugio mokestis, kai jie iš esmės atitinka KIPVPS, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2009/65/EB, todėl nacionalinėje teritorijoje negalėtų veikti kaip privatinės teisės reglamentuojamas juridinis asmuo, nes Austrijoje tokiems subjektams numatyta tik skaidraus specialiojo investicinio fondo teisinė forma, apribojamas laisvas kapitalo judėjimas pagal SESV 63 straipsnį?
2. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar yra objektyviai panaši situacija tarp, viena vertus, nacionalinio privatinės teisės reglamentuojamo juridinio asmens, kuris savo turtą investuoja pagal rizikos paskirstymo principus, bet dėl to, kad nepritraukia kapitalo iš visuomenės, nėra KIPVPS, todėl nacionalinėje teritorijoje gali veikti kaip privatinės teisės reglamentuojamas juridinis asmuo, ir, kita vertus, užsienio investicinių fondų bendrovės, kuri dėl to, kad pritraukia kapitalo iš visuomenės, pagal nacionalinės teisės principus būtų KIPVPS, todėl nacionalinėje teritorijoje negalėtų veikti kaip privatinės teisės reglamentuojamas juridinis asmuo?
3. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar laisvo kapitalo judėjimo apribojimas pateisinamas subalansuoto apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tikslu, nes 2011 m. *InvFG* 186 ir 188 straipsniais siekiama užtikrinti, kad nei nacionalinis, nei užsienio tarpusavio investicinis fondas negalėtų turėti mokesstinės priedangos dalininkams poveikio ir dalininkai būtų atleidžiami nuo kapitalo prieaugio mokesčio tik tais atvejais, kai Austrija atsisakė apmokestinimo teisės pagal susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

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; SESV 63 straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

InvFG 2011 (*Investmentfondsgesetz 2011* – 2011 m. Investicinių fondų įstatymas; paskelbtas *BGBI. I*, Nr. 77/2011): 2, 3, 46, 186 ir 188 straipsniai; *EStG* (*Einkommensteuergesetz* – Pajamų mokesčio įstatymas): 93 straipsnis; *KStG 1988*

(*Körperschaftsteuergesetz 1988* – 1988 m. Pelno mokesčio įstatymas):
21 straipsnis

2011 m. *InvFG* 186 straipsnyje nustatyta: „1. Pajamų <...> dividendai, atskaičius su tuo susijusias kapitalo fondo išlaidas, yra dalininkų apmokestinamosios pajamos. <...>“

2011 m. *InvFG* 188 straipsnyje nustatyta: „186 straipsnio nuostatos taikomos ir užsienio kapitalo fondams. Tokiu, neatsižvelgiant į teisinę formą, laikomas bet koks turtas, kuriam taikoma užsienio valstybės teisė ir kuris remiantis teisės aktais, įstatais arba įprasta praktika yra investuotas pagal rizikos paskirstymo principus. <...>“

1988 m. *KSzG* 21 straipsnio 1 dalies 1a punkte nustatyta:

„1a) Ribotai apmokestinamiems asmenims, įsisteigusiems Europos Sąjungos valstybėje narėje arba Europos ekonominės erdvės valstybėje, su kuria sudarytas susitarimas dėl tarpusavio administracinės ir sprendimų vykdymo pagalbos, turi būti gražinamas sumokėtas kapitalo prieaugio mokestis už jų gautas pajamas <...> pateikus prašymą, jei kapitalo prieaugio mokesčio negalima įskaityti pagal susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo valstybėje, kurioje jie įsisteigę. Apmokestinamasis asmuo turi pateikti įrodymą, kad negalima įskaityti viso kapitalo prieaugio mokesčio arba jo dalies.“

Nurodyta Sąjungos jurisprudencija

2014 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249

2018 m. birželio 21 d. Sprendimas *Fidelity Funds ir kt.*, C-480/16, EU:C:2018:480

2018 m. rugsėjo 20 d. Sprendimas *EV*, C-685/16, EU:C:2018:743

2018 m. spalio 4 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija (Mokestis prie šaltinio, taikomas paskirstomiems dividendams)*, C-416/17, EU:C:2018:811

2022 m. balandžio 7 d. Sprendimas *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Pagal sutartį įsteigtų investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)*, C-342/20, EU:C:2022:276

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Kita bylos šalis yra JAV įsisteigusi investicinė bendrovė. Ji yra JAV (Delaveras) įsisteigusio patikos fondo savarankiškas turto dalies vienetas, vadinamoji *series* (anglų k. – serija). Pagal JAV teisę (*Delaware Statutory Trust Act, 12 Del. C., 3801* ir paskesni straipsniai) patikos fondas yra savarankiškas juridinis asmuo,

kuris gali reikšti ieškinius ir kuriam gali būti reiškiama ieškiniai. Remiantis JAV teise, patikos fondas yra turto dalies, priskirtinos kitai bylos šaliai, savininkas pagal civilinę teisę, o kita bylos šalis yra faktiškoji šio dalinio turto savininkė. Kiekviena *series* pagal JAV teisę yra apmokestinamoji korporacija. JAV apmokestinamos visos nacionalinėje teritorijoje ir užsienyje gautos pajamos, įskaitant pajamas iš realizuoto vertės prieaugio. Tam, kad pajamos būtų priskiriamos dalininkams JAV, jos turi būti išmokėtos kaip dividendai; priešingu atveju pajamos priskiriamos *series* (netaikomas tiesioginis apmokestinimas). JAV *series* taikoma mokesčio lengvata: išmokėjus ne mažiau kaip 90 % apmokestinamųjų pajamų (be realizuoto vertės prieaugio) dividendų, įgyjama teisė į mokesčio lengvatą už dividendus. Taip mokėtinas JAV federalinis pajamų mokestis gali būti sumažintas iki nulio. Remiantis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) išvadomis, kurios nebuvo paneigtos, kita bylos šalis 2013 m. visas savo pajamas išmokėjo kaip dividendus, todėl neturėjo mokėti JAV federalinio pajamų mokesčio.

- 2 Kita bylos šalis yra laisvai biržoje prekiaujamas savitarpio investicinis fondas, kuris daugiausia investuoja į Europos biržose kotiruojamas akcijas ir kuriam taikoma valstybės, kurioje jis įsisteigęs, finansinių rinkų priežiūra – pagal taisykles, panašias į Sąjungos ir nacionalines prudencines normas. Fondas valdomas pagal tuos pačius principus ir investavimo kriterijus kaip Liuksemburge registruotas investicinis fondas tokiu pačiu pavadinimu. Pagal veiklą jis visais svarbiausiais aspektais atitinka nacionalinio investicinio fondo veiklą, taigi taip pat – kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektą (KIPVPS), kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2009/65/EB.
- 3 Kita bylos šalis turi dviejų Austrijos biržoje kotiruojamų akcinių bendrovių portfelio dalių, todėl 2013 kalendoriniais metais jai buvo išmokėta 387 679 EUR dividendų. Dividendus išmokėjusios bendrovės išskaičiavo 25 % dydžio kapitalo prieaugio mokestį ir pervedė jį *Finanzamt* (Finansų tarnyba). Išskaičiuotas mokestis prie pajamų šaltinio 2013 m. sudarė 96 920 EUR.
- 4 Kitos bylos šalies prašymu *Finanzamt* – remdamasi Austrijos Respublikos ir JAV susitarimu dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – sumažino kapitalo prieaugio mokestį iki 15 % ir grąžino kitai bylos šaliai už jos JAV įsisteigusius dalininkus sumos skirtumą (38 768 EUR), susidariusį dėl 25 % išskaičiuoto kapitalo prieaugio mokesčio. Kitais – 1988 m. *KStG* 21 straipsnio 1 dalies 1a punktu grindžiamais – prašymais kita bylos šalis savo vardu prašė grąžinti jai likusią mokesčio prie pajamų šaltinio sumą už tas pačias 2013 m. gautas pajamas (58 152 EUR), taigi bendrai kapitalo prieaugio mokestis būtų sumažintas iki nulio.
- 5 *Finanzamt* netenkino šių prašymų motyvuodama tuo, kad kita bylos šalis nėra įsisteigusi Sąjungoje ar Europos ekonominėje erdvėje. *Bundesfinanzgericht* 2017 m. spalio 3 d. sprendimu taip pat neleido grąžinti kitai bylos šaliai jos sumokėto kapitalo prieaugio mokesčio.

- 6 Šis sprendimas buvo panaikintas dėl turinio neteisėtumo *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas) 2021 m. sausio 13 d. sprendimu, teismas motyvavo tuo, kad, sprendžiant, ar turi būti gražintas sumokėtas kapitalo prieaugio mokestis, pirmiausia reikia atlikti tipų palyginimą siekiant nustatyti, ar užsienio subjektas panašus į privatinės teisės reglamentuojamą juridinį asmenį pagal Austrijos teisę, paskui – patikrinti, kaip priskirtos pajamos. Jei pajamų užsienio subjektui negalima priskirti tik dėl 2011 m. *InvFG* 188 straipsnio, tai reiškia, kad apribojamas laisvas kapitalo judėjimas ir reikia išnagrinėti, ar jis pateisinamas. Tolesniame procese *Bundesfinanzgericht* leido gražinti kitai bylos šaliai jos sumokėtą kapitalo prieaugio mokestį. Dėl šio sprendimo *Finanzamt für Großbetriebe* (Didelių įmonių finansų tarnyba) padavė kasacinį skundą.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 7 *Finanzamt für Großbetriebe* iš esmės teigia, jog atliekant tipų palyginimą reikia atsižvelgti į aplinkybę, kad kita bylos šalis net ir pagal jos kilmės valstybės prudencines normas yra investicinis fondas. Sąjungoje kita bylos šalis turėtų gauti leidimą pagal Direktyvą 2009/65/EB. Visiems be išimties nacionaliniams subjektams, kurie pagal prudencines normas kvalifikuojami kaip investiciniai fondai ir atitinka KIPVPS, 2013 m. buvo taikomas skaidrus fondų apmokestinimas. Užsienio subjektui, kuris pagal užsienio valstybės prudencines normas taip pat kvalifikuojamas kaip investicinis fondas ir atitinka KIPVPS, turi būti taikoma tas pats. Net jei būtų preziumuojamas panašumas, nuostata būtų pateisinama subalansuoto apmokestinimo kompetencijos paskirstymo, mokesčių sistemos darnumo ir piktnaudžiavimo vengimo tikslais.
- 8 Kita bylos šalis iš esmės teigia, kad nors 1988 m. *KStG* 21 straipsnio 1 dalies 1a punktas pagal jo formuluotę taikomas tik ribotai apmokestinamiems asmenims, kurių buveinė yra Sąjungos valstybėje narėje arba Europos ekonominės erdvės valstybėje, atsižvelgiant į Sąjungos jurisprudenciją dėl laisvo kapitalo judėjimo pagal SESV 63 straipsnį, galimybė prašyti gražinti sumokėtą mokestį prie pajamų šaltinio turi būti suteikiama ir teisės subjektams iš trečiųjų valstybių.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 9 Remiantis 2011 m. *InvFG* 2 straipsnio 2 dalimi, Austrijos investiciniai fondai, kurie turėjo būti laikomi KIPVPS, pagal prudencines normas galėjo būti steigiami tik kaip specialieji investiciniai fondai. Pagal 2011 m. *InvFG* 46 straipsnį jų turtas turėjo būti priskiriamas atitinkamiems dalininkams; pats specialusis investicinis fondas teisinio subjektiškumo neturėjo. 2011 m. *InvFG* 186 straipsnyje buvo numatyta tokiems KIPVPS privalomai taikyti skaidrų fondų apmokestinimą. Tai reiškia, kad pats fondas nėra apmokestinimo subjektas, o pajamos priskiriamos dalininkams.
- 10 Jei Austrijos investicinis fondas gauna portfelinių dividendų iš Austrijos kapitalo bendrovės kapitalo dalių, pajamos mokesčių aspektu priskiriamos ne fondui, o

dalininkams. Jei dalininkai įsisteigę ne Austrijoje, pagal susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytą su valstybe, kurioje jie įsisteigę, sumokėtas kapitalo prieaugio mokestis jiems gražinamas.

- 11 2011 m. *InvFG* 188 straipsnyje buvo numatyta, kad užsienio kapitalo fondui visuomet taikomas 2011 m. *InvFG* 188 straipsnis, t. y. teisės norma dėl skaidraus fondų apmokestinimo, pajamas priskiriant dalininkams, neatsižvelgiant į jų teisinę formą, jei turtas, kuriam taikoma užsienio valstybės teisė, remiantis teisės aktais, įstatais arba įprasta praktika buvo investuotas pagal rizikos paskirstymo principus. Taigi užsienio bendrovėms, investuojančioms savo turtą pagal rizikos paskirstymo principus, tai buvo taikoma ir tuomet, kai, remiantis tipų palyginimu, jos buvo panašios į juridinį asmenį pagal nacionalinę teisę.
- 12 Nacionalinės bendrovės, kurių struktūra buvo kaip privatinės teisės reglamentuojamo juridinio asmens, priešingai, visuomet buvo vertinamos pagal teisinę formą ir apmokestinamos pagal pelno mokesčio įstatymą, net jei jų turtas remiantis teisės aktais, įstatais arba įprasta praktika buvo investuotas pagal rizikos paskirstymo principus.
- 13 Pagal Austrijos prudencines normas kita bylos šalis būtų KIPVPS ir nacionalinėje teritorijoje galėtų būti įsteigta tik kaip specialusis investicinis fondas, kurio turtas bendrai priklausytų dalininkams. Tokiam specialiajam investiciniam fondui visuomet privalomai buvo taikomas skaidrus investicinių fondų apmokestinimas.
- 14 *Verwaltungsgerichtshof* kyla klausimas, ar tokia teisės norma, kaip 2011 m. *InvFG* 188 straipsnis, kuria konkrečiu KIPVPS arba KIPVPS atitinkančio užsienio savitarpio investicinio fondo atveju užtikrinama, kad mokesčių aspektu būtų taikomas vienodas požiūris į nacionalinius ir užsienio investicinius fondus, apribojamas laisvas kapitalo judėjimas. Šis klausimas kyla dėl to, kad kita bylos šalis, jei ji veiktų kaip Austrijos investicinis fondas, taip pat neturėtų teisės įskaityti ir susigrąžinti kapitalo prieaugio mokesčio. Todėl dalininkui nėra patraukliau investuoti į nacionalinį, o ne į užsienio tarpusavio investicinį fondą. Priešingai: jei ir KIPVPS atveju dėl Sąjungos teisės būtų netaikomas 2011 m. *InvFG* 188 straipsnis, būtų patraukliau investuoti į užsienio, o ne į nacionalinį tarpusavio investicinį fondą, nes tik užsienio fondas turėtų priedangos poveikį.
- 15 Austrijos investicinių fondų apmokestinimo koncepcija nuo pat pradžių buvo glaudžiai susijusi su prudencinėmis normomis, pagal kurias nebuvo leidžiama tokių subjektų steigti kaip privatinės teisės reglamentuojamo juridinio asmens, ir jomis buvo siekiama užtikrinti skaidrų nacionalinių ir užsienio savitarpio investicinių fondų apmokestinimą jų dalininkų lygmenyje. Tai jau matyti iš fakto, kad prudencinės normos ir mokesčių nuostatos nuo 1963 m. bendrai reglamentuojamos viename įstatyme (*Investmentfondsgesetz 1963* (1963 m. Investicinių fondų įstatymas) 23 straipsnis). Buvo laikoma, kad atskiras reglamentavimas dėl nacionalinių savitarpio investicinių fondų apmokestinimo nėra reikalingas, nes pagal prudencines normas tik skaidrūs subjektai galėjo veikti kaip fondai, taigi fondas negalėjo būti apmokestinimo subjektas.

- 16 Taip pat matyti sąsaja su *Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz* (Alternatyvaus investavimo fondų valdymo įstatymas, toliau – AIFMG) nuostatomis, kurios šioje byloje dar netaikomos; šiuo įstatymu – analogiškai Direktyvai 2011/61/ES, kuri juo perkelta į nacionalinę teisę – buvo leista, priešingai nei iki tol, tam tikrus savitarpio alternatyvaus investavimo fondus (toliau – AIF) nacionalinėje teritorijoje steigti ir kaip privatinės teisės reglamentuojamus juridinius asmenis (pvz., nekilnojamojo turto investiciniai fondai). Kartu investicinių fondų apmokestinimas pagal 2011 m. *InvFG* 186 ir 188 straipsnius buvo pakeistas taip, kad – taip pat nacionaliniu lygmeniu – labiau orientuojamasi tik į tai, ar fondas pagal prudencines normas kvalifikuojamas kaip investicinis fondas (pavyzdžiui, KIPVPS arba AIF), taigi teisinė forma tapo nebesvarbi. Taip visų savitarpio investicinių fondų atveju tebėra užtikrinama, kad fondas – net jei pagal nacionalinę teisę jis jau būtų privatinės teisės reglamentuojamas juridinis asmuo – negalėtų turėti mokesstinės priedangos poveikio ir būtų taikomas skaidrus jo apmokestinimas apmokestinant dalininkus. Mokesčių teisės normą – panašią į 2011 m. *InvFG* 188 straipsnį – dėl nacionalinių savitarpio investicinių fondų reikėjo priimti tik tuomet, kai buvo priimtas AIFMG ir juo iš dalies pakeistos prudencinės normos.
- 17 Esant tokioms aplinkybėms, *Verwaltungsgerichtshof* abejoja, kad užsienio savitarpio investiciniai fondai, kurie materialiniu aspektu atitinka KIPVPS, ir privatinės teisės reglamentuojami juridiniai asmenys, kurie savo turtą investuoja pagal rizikos paskirstymo principus, bet nėra KIPVPS, yra objektyviai panašūs.
- 18 Jei Teisingumo Teismas patvirtintų, kad situacijos objektyviai panašios, *Verwaltungsgerichtshof* nuomone, reikėtų išnagrinėti, ar laisvo kapitalo judėjimo apribojimas galėtų būti pateisinamas. Tam pirmiausia reikėtų apsvarstyti, ar pateisinimo pagrindas galėtų būti subalansuotas apmokestinimo kompetencijos paskirstymas.
- 19 Pagal Austrijos teisę nacionaliniai KIPVPS nėra atleidžiami nuo kapitalo prieaugio mokesčio. Atleidimas nuo mokesčio galimas tik dalininkų lygmenyje. Taip Austrijos investicinių fondų apmokestinimo koncepcija užtikrinama, kad kapitalo prieaugis, kuris pagal nacionalinę mokesčių teisę turi būti apmokestinamas, kapitalo prieaugio mokesčiu būtų neapmokestinamas (įskaitant arba gražinant) tik tuomet ir tik tiek, kai ir kiek atitinkamiems dalininkams taikomas (Austrijos ir valstybių, kuriose jie yra įsisteigę) susitarimas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pagal kurį suteikiama teisė taikyti kapitalo prieaugio mokesčio lengvatą arba netaikyti šio mokesčio. 2011 m. *InvFG* 188 straipsniu dėl užsienio investicinių fondų, kurie taip pat atitinka KIPVPS, lygiai taip pat užtikrinama, kad neapmokestinama būtų tik tiek, kiek taikomas susitarimas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytas su valstybėmis, kuriose įsisteigę dalininkai.
- 20 Tai svarbu visų pirma dalininkams fiziniams asmenims, kurių nacionalinėje teritorijoje iš kapitalo dalių gautos pajamos yra apmokestinamos ir kurie pagal susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo įprastai tegali pasiekti, kad

jiems būtų gražinta dalis sumokėto kapitalo prieaugio mokesčio. Jei tokie asmenys yra nacionalinio fondo dalininkai, sumokėtas mokestis jiems gražinamas tik tiek, kiek taikomas susitarimas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Jei būtų pripažinta, kad kita bylos šalis turi priedangos poveikį, visas sumokėtas kapitalo prieaugio mokestis būtų gražintas fondui, taigi galiausiai taip pat dalininkams, neatsižvelgiant į tai, ar jie pagal jiems taikomą susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo turėjo teisę į tai, kad mokestis jiems būtų gražintas.

- 21 Apskritai, atrodo, Sąjungos teisės aiškinimas dėl šių klausimų nėra toks akivaizdus, kad negalėtų kilti pagrįstų abejonių.

DARBINIS VERTINIMAS