

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. spalio 9 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 63 straipsnis – Pajamų iš investicinių fondų apmokestinimas – Investiciniams fondams tenkanti pareiga pranešti ir paskelbti atitinkamą informaciją – Pajamų iš investicinių fondų, kurie nesilaiko pareigos pranešti ir paskelbti, apmokestinimas vienodo tarifo mokesčiu“

Byloje C-326/12

dėl *Finanzgericht Düsseldorf* (Vokietija) 2012 m. gegužės 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. liepos 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Rita van Caster,**

**Patrick van Caster**

prieš

**Finanzamt Essen-Süd**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai S. Rodin, A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. spalio 9 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- R. van Caster ir P. van Caster, atstovaujant *Rechtsanwalt V. Heidelbach*,
- *Finanzamt Essen-Süd*, atstovaujamos U. Weise,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir A. Wiedmann,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Murrell, padedamos baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir W. Mölls,

susipažinęs su 2013 m. lapkričio 21 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

**Sprendimą**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 ir 65 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas susijęs su R. van Caster ir jos sūnaus (toliau – Van Caster konsorciumas), kuri gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, ir *Finanzamt Essen-Süd* (toliau – *Finanzamt*) ginčų dėl atskiro ir vienodo pajamų, gautų užsienio investiciniuose fonduose, už laikotarpį nuo 2004 m. iki 2008 m. mokesčių bazės nustatymo.

### Vokietijos teisinis pagrindas

3 Nuo 2004 m. įsigaliojusio Investicijų apmokestinimo įstatymo (*Investmentsteuergesetz*, toliau – *InvStG*) 1 skyriuje (1–10 punktuose) nustatytos bendros taisyklės, susijusios su vietos ir užsienio investiciniais vienetais.

4 *InvStG* 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pajamos iš paskirstytų investicinių vienetų, paskirstymų atitinkamos pajamos ir atitinkamas tarpinis pelnas, išskyrus tam tikras išimtis, priskiriami pajamoms iš investuotojo kapitalo.

5 Šio 2003 m. gruodžio 15 d. redakcijos įstatymo (*BGBI.* 2003 I, p. 2676) 5 straipsnis išdėstyta taip:

„(Mokesčių bazė )

(1) 2 ir 4 straipsniai taikomi tik tais atvejais, kai

1. investicinių bendrovių investuotojams prieš kiekvieną pelno paskirstymą, atsižvelgdama į jų turimą investicinių vienetų kapitalą, vokiečių kalba praneša

a) paskirstymo dydį (ne mažiau nei 4 skaičiai po kablelio),

b) apie paskirstyto pelno dydį (ne mažiau nei 4 skaičiai po kablelio),

c) apie paskirstymų sudaromąsias sumas, t. y. apie

aa) paskirstymų atitinkamas praėjusių metų pajamas,

bb) neapmokestinamųjų pajamų, gautų už sudarytus pardavimo sandorius, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 3 dalies 1 punkto pirmą sakinį, vertės padidėjimą,

cc) pajamas, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčių įstatymo 3 straipsnio 40 punktą [(*Einkommensteuergesetz*)],

dd) pajamas, kaip tai suprantama pagal Bendrovių pelno mokesčių 8b straipsnio 1 dalį [(*Körperschaftsteuergesetz*)],

ee) pajamų, gautų už sudarytus pardavimo sandorius, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčių įstatymo 3 straipsnio 40 punktą, vertės padidėjimą,

ff) pajamų, gautų už sudarytus pardavimo sandorius, pagal Bendrovių pelno mokesčių 8b straipsnio 2 dalį vertės padidėjimą,

gg) pajamas, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 3 dalies 1 punkto antrą sakinį, jeigu tai nėra pajamos iš kapitalo pagal Pajamų mokesčių įstatymo 20 straipsnį,

hh) neapmokestinamųjų pajamų, gautų už sudarytus pardavimo sandorius, kaip tai suprantama

pagal 2 straipsnio 3 dalies 2 punktą, vertės padidėjimą,

ii) pajamas, kaip tai suprantama pagal 4 straipsnio 1 dalį,

jj) pajamas, kaip tai suprantama pagal 4 straipsnio 2 dalį, iš kurių nebuvo padaryta atskaitymų pagal 4 dalį,

kk) pajamas, kaip tai suprantama pagal 4 straipsnio 2 dalį, kurios remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo suteikia teisę taikyti užskaitymų su sumokėtais laikomais pajamų ar pelno mokesčiais,

d) paskirstymo dalį, suteikiančią teisę taikyti užskaitymų arba mokesčio grąžinimą iš pajamų iš kapitalo mokesčio, kaip tai suprantama pagal

aa) 7 straipsnio 1 ir 2 dalis,

bb) 7 straipsnio 3 dalį,

e) kapitalo pajamoms taikytino ar grąžintino mokesčio dydį, kaip tai suprantama pagal

aa) 7 straipsnio 1 ir 2 dalis,

bb) 7 straipsnio 3 dalį,

f) užsienio mokesčių, taikomų pajamoms pagal 4 straipsnio 2 dalį, kurie sudaro paskirstytas sumas ir

aa) kuriuos galima atskaityti pagal Pajamų mokesčio įstatymo 34c straipsnio 1 dalį arba pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo,

bb) kuriuos galima atskaityti pagal Pajamų mokesčio įstatymo 34c straipsnio 3 dalį, jeigu nebuvo atskaityta pagal 4 straipsnio 4 dalį,

cc) kurie laikomi sumokėtais pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo,

g) nusidėjimo ar substancijos sumažėjimo atskaitymus pagal 3 straipsnio 3 dalies pirmą sakinį dydį,

h) pelno mokesčio sumažėjimą, kuriuo rėmėsi paskirstančioji bendrovė pagal Bendrovių pelno mokesčio įstatymo 37 straipsnio 3 dalį;

2. investicinė bendrovė investuotojams ne vėliau kaip per 4 mėnesius, pasibaigus mokesčiniams metams, per kuriuos atsirado paskirstomas sumas atitinkanti pajamų iš investicinio vieneto kapitalo, kurios, laikoma, buvo išmokėtos, atsižvelgdama į jį turimą investicinį vienetą kapitalą, vokiečių kalba praneša duomenis, susijusius su investiciniu vienetu, kaip numatyta 1 punkte;

3. investicinė bendrovė 1 ir 2 punktuose numatytus duomenis kartu su metine ataskaita, kaip tai suprantama pagal Investicijų įstatymo [(*Investmentgesetz*)] 45 straipsnio 1 dalį ir 122 straipsnio 1 arba 2 dalį, paskelbia elektroniniame federaliniame oficialiame pranešime biuletenyje kartu su specialisto, turinčio teisę teikti komercines konsultacijas paslaugas pagal Mokesčių konsultantų įstatymo [(*Steuerberatungsgesetz*)] 3 straipsnį, administratoriaus pripažintos audito bendrovės arba panašios įstaigos pažyma, kuria patvirtinama, kad duomenys buvo nustatyti pagal Vokietijos mokesčių teisės nuostatas; Komercinio kodekso [(*Handelsgesetzbuch*)] 323 straipsnis taikomas *mutatis mutandis*. Jeigu metinė ataskaita neskelbiama elektroniniame federaliniame oficialiame pranešime biuletenyje pagal Investicijų įstatymą, būtina taip pat padaryti nuorodą į dokumentą,

kuriame metin? ataskaita paskelbta vokie?i? kalba;

4. užsienio investicin? bendrov? apskai?iuoja vis? užsienio investicini? vienet? savininko pajam?, kurios, laikoma, po 1993 m. gruodžio 31 d. jam buvo išmok?tos, sum?, iš kuri? dar nebuvo išskaitytas mokestis, ir j? paskelbia kartu su išpirkimo kaina;

5. užsienio investicin? bendrov? per tris m?nesius federalin?s mokes?i? institucijos prašymu pateikia šiai institucijai visus ?rodymus d?l 1, 2 ir 4 punktuose nurodyt? duomen? tikslumo. Jeigu pažym?jimai pateikti užsienio kalba, gali b?ti reikalaujama patvirtinto vertimo ? vokie?i? kalb?. Jeigu užsienio investicin? bendrov? pateik? neteisingus duomenis apie sumas, ji privalo savo iniciatyva arba federalin?s mokes?i? institucijos prašymu metin?je ataskaitoje perskai?iuoti sum? skirtum?.

Jeigu 1 punkto c ar f papunk?iuose nurodyti duomenys n?ra prieinami, pajamos apmokestinamos pagal 2 straipsnio 1 dalies pirm? sakin?, o 4 straipsnis netaikomas <...>“.

6 2004 m. gruodžio 9 d. ?sigaliojusio *InvStG (BGBl. 2004 I, p. 3310)* 6 straipsnyje „Apmokestinimas nepateikus deklaracijos“ numatyta:

„Jeigu 5 straipsnio 1 dalies reikalavimai ne?vykdyti, apmokestinami investuotojui išmok?tos pajamos iš investicini? vienet?, tarpinis pelnas ir 70 % prieaugio, kur? sudaro skirtumas tarp pirmaisiais kalendoriniais metais nustatytos pirmos išpirkimo kainos ir tais pa?iais kalendoriniais metais nustatytos paskutin?s išpirkimo kainos; apmokestinimas apskai?iuojamas nuo ne mažiau kaip 6 % paskutin?s kalendoriniais metais nustatytos išpirkimo kainos. Jeigu išpirkimo kaina nenustatoma, ji pakei?iama biržos ar rinkos kaina <...>“

7 Pagal Vokietijos vyriausyb?s pateikt? informacij? *InvStG* 5 ir 6 straipsniai v?liau buvo kelet? kart? iš dalies pakeisti, ta?iau šie pakeitimai netur?jo poveikio pagrindinei bylai.

### **Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas**

8 Van Caster konsorciumas tur?jo ?sigij?s investicini? vienet? užsienio investiciniuose fonduose ir juos laik? Belgijos banko s?skaitoje.

9 Nuo 2003 m. Van Caster konsorciumo iš kapitalo investicij? gautos pajamos buvo atskirai ir vienodai nustatytos ir lygiai paskirstytos R. van Caster ir P. van Caster.

10 Nuo 2003 iki 2006 finansini? met? Van Caster konsorciumo visi investiciniai vienetai buvo vienetai, laikomi vadinamuosiuose juoduosiuose fonduose, kuri? apmokestinim? iki 2003 m. reglamentavo Užsienio investicini? vienet? pardavimo ir pajam?, gaut? iš užsienio investicini? fond?, apmokestinimo ?statymo (*Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen*, toliau – *AusInvestmG*, *BGBl.* 1998 I, p. 2820) 18 straipsnio 3 dalis, arba vienetai, laikomi vadinamuosiuose neskaidriuose fonduose, kuri? apmokestinimas buvo reglamentuojamas *InvStG* 6 straipsnyje.

11 2007 ir 2008 finansiniais metais Van Caster konsorciumas deklaravo peln?, gaut? iš šešiuose fonduose, iš kuri? trys buvo neskaidr?s, turim? investicini? vienet?.

12 Atlik?s vertinim? ar skai?iavimus, pagr?stus prie jo deklaracij? prid?tais dokumentais arba vertybini? popieri? biržos informacija, Van Caster konsorciumas deklaravo iš savo investicini? vienet? investiciniuose fonduose gautas pajamas. Laikotarpiu nuo 2003 m. iki 2008 m. jis atitinkamai deklaravo tokias pajamas: 8 435,43 euro, 10 500,94 euro, 12 318,18 euro, 13 263,04 euro, 12 672,46 euro ir 14 272,88 euro, arba iš viso 71 462,93 euro sum?.

13 *Finanzamt* nustat? iš neskaidri? fond? gaut? pajam? fiksuot? sum? pagal *InvStG* 6 straipsnyje nustatyt? taisykl?. Pagal *Finanzamt* skai?iavimus Van Caster konsorciumo gautos pajamos laikotarpiu nuo 2003 m. iki 2008 m. atitinkamai buvo 38 503,53 euro, 32 691,41 euro, 63 603,62 euro, 49 463,21 euro, 37 045,03 euro ir 25 139,27 euro, o bendra suma – 246 446,07 euro.

14 Van Caster konsorciumas š? *Finanzamt* sprendim? apskund? *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finans? teismas). Pos?dyje d?l 2003 m. pajam? šalys sutar? šiuo klausimu taip, kad 2003 m. gautos pajamos turi b?ti vertinamos 4 % 2003 m. gruodžio 31 d. išpirkimo kainos, t. y. 19 848,07 euro.

15 D?l 2007 ir 2008 finansini? met? Van Caster konsorciumas papraš? iš dalies pakeisti sprendimus d?l mok?tin? mokes?i? ir nustatyti š? laikotarp? atitinkan?ias kapitalo pajamas remiantis deklaruotomis sumomis, nes suinteresuotieji asmenys man?, jog *InvStG* 6 straipsnis prieštarauja ESV sutarties nuostatoms, susijusioms su kapitalo jud?jimo laisve.

16 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad nors *InvStG* 6 straipsnyje numatyta apmokestinimo vienodo tarifo mokes?iu tvarka yra vienodai taikoma tiek vietos, tiek užsienio neskaidriems investiciniams fondams, ši nuostata gali lemti netiesiogin? užsienio neskaidri? investicini? fond? diskriminacij?, nes vietos investiciniai fondai paprastai tenkina *InvStG* 5 straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus, o investiciniai fondai nerezidentai – ne.

17 Šiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Düsseldorf* nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar pajam?, gaut? vadinamuosiuose neskaidriuose (nacionaliniuose ir) užsienio investiciniuose fonduose, apmokestinimas vienodo tarifo mokes?iu pagal [*InvStG*] 6 straipsn? nepažeidžia S?jungos teis?s (SESV 63 straipsnio), nes jis sudaro pasl?pt? kapitalo jud?jimo (SESV 65 straipsnio 3 dalis) apribojim??“

## **D?l prejudicinio klausimo**

### *Pirmin?s pastabos*

18 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad, atsižvelgiant ? tai, kaip investicin? bendrov? vykdo *InvStG* 5 straipsnio 1 dalyje numatytas pareigas, investuotojams taikomos trys skirtingos apmokestinimo tvarkos.

19 Jei investicin? bendrov? nurodyta forma ir per nustatyt? termin? pateikia vis? informacij? pagal *InvStG* 5 straipsnio 1 dal?, pajamos iš investicij? ? šiuos fondus apmokestinamos pagal bendr? „skaidraus“ apmokestinimo tvark?, kaip tai nustatyta *InvStG* 2 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje ir 4 straipsnyje.

20 Jei investicin? bendrov? nei paskelb?, nei deklaravo informacijos, numatytos *InvStG* 5 straipsnio 1 dalies c ir f punktuose, investiciniuose fonduose turimi investiciniai vienetai gali b?ti apmokestinami taikant „pusiau skaidri?“ apmokestinimo tvark?, numatyt? šio ?statymo 5 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje. Pagal ši? skai?iavimo tvark? nustatant apmokestinamojo asmens pajam? mokes?io baz? ? lengvatas, d?l kuri? atitinkama informacija nebuvo pateikta, neatsižvelgiama.

21 Jei *InvStG* 5 straipsnio 1 dalies sąlygos nevykdytos, investiciniuose fonduose turimi investiciniai vienetai apmokestinami vienodo tarifo mokesčiu pagal *InvStG* 6 straipsnį ir mokesčių mokėtojas privalo sumokėti šiame straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuotus mokesčius.

22 *InvStG* 5 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose pirmiausia nustatyta pareiga vokiečių kalba pranešti akcininkams šiame straipsnyje nurodytą informaciją ir ją paskelbti elektroniniame federaliniame oficialiame pranešimų biuletenyje kartu su specialisto, turinčio teisę teikti komercines konsultacijas paslaugas, pažyma, kuria patvirtinama, kad duomenys buvo nustatyti pagal Vokietijos mokesčių teisės nuostatas, taikomas visoms investicijoms bendrovėms – tiek rezidentams, tiek nerezidentams, taip pat jos 4 ir 5 punktuose nustatytos papildomos pareigos, taikomos tik investicijoms bendrovėms nerezidentams.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai nenurodė pareigų, kurių nesilaikyti pagrindiniame byloje aptariami investiciniai fondai nerezidentai, bet iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų aišku, kad jis abejoja pirmiausia dėl Vokietijos teisės aktų nuostatų, kurios vienodai taikomos tiek investiciniams fondams rezidentams, tiek nerezidentams, atitiktis laisvo kapitalo judėjimo principui.

24 Šiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš principo teiraujasi, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jis draudžia tokias nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindiniame byloje, pagal kurias tuo atveju, kai investiciniai fondai nerezidentai nesilaiko pareigos pranešti ir paskelbti atitinkamą šiose teisės nuostatose nustatytą informaciją, kuri vienodai taikoma tiek investiciniams fondams rezidentams, tiek nerezidentams, mokesčių mokėtojo iš minėtų investicinių fondų gautos pajamos apmokestinamos vienodo tarifo mokesčiu.

#### *Dėl taikomo apribojimo*

25 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (žr. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką ir Sprendimo *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, 43 punktą).

26 Šioje byloje pažymėtina, kad nagrinėjamoms nacionalinės teisės nuostatoms būdinga tai, kad investiciniams fondams nustatytą pareigą, susijusią su pranešimu ir paskelbimu, pagal *InvStG* 5 straipsnio 1 dalį nesilaikymo pasekmės patiria šiuos fondus investavę mokesčių mokėtojai.

27 Nustatant vienodo tarifo mokestį, kuris taikomas šiai pareigai nesilaikymo atveju, apskaičiuojama minimali mokesčio bazė, atitinkanti 6 % paskutinės kalendoriniais metais nustatytos išpirkimo kainos, neatsižvelgiant į tai, ar atitinkamais metais investicijų dalies vertė sumažėjo, ar padidėjo.

28 Taip apskaičiuojant vienodo tarifo mokestį gali būti pervertintos faktinės mokesčių mokėtojo pajamos, ypač, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 43 punkte, kai palūkanos ilgai išlieka nedidelės. Be to, Vokietijos vyriausybė pati sutinka, kad minimali mokesčio bazė, atitinkanti 6 % išpirkimo kainos, esant nedidelėms palūkanoms, paprastai viršys tų, kuri grindžiama iš atitinkamų fondų gautomis faktinėmis pajamomis.

29 Iš tikrųjų, negalima atmesti galimybės, kad tais metais, kai iš investicinių fondų gaunama ypač daug pajamų, apmokestinimas vienodo tarifo mokesčiu gali būti palankesnis nei

apmokestinimas taikant bendrą skaidraus apmokestinimo tvarką arba kad taip apskaičiuotą pajamų vidurkis galėtų būti pasiektas fondo investicinius vienetus turint ilgai, kaip atitinkamai nurodo *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė.

30 Tačiau pažymėtina, pirma, kad apmokestinimas vienodo tarifo mokesčiu nesikeičia atsižvelgiant į investicinių vienetų turėjimo trukmę.

31 Antra, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog nepalankus traktavimas apmokestinant, prieštaraujantis vienai iš pagrindinių laisvės, negali būti pateisinamas kitų mokesčių lengvatų buvimu, jeigu jos egzistuoja (žr. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

32 Todėl darytina išvada, kad apmokestinimas vienodo tarifo mokesčiu, kuris buvo apskaičiuotas vadovaujantis *InvStG* 6 straipsniu, mokesčių mokėtojui gali būti nepalankus.

33 Vis dėlto tokiomis aplinkybėmis iš nagrinėjamo teisės nuostatų matyti, kad mokesčių mokėtojas, investavęs į fondus, kurie nevykdo *InvStG* 5 straipsnio 1 dalyje nustatytą pareigą, negali pateikti rodymų ar informacijos, kurie jam leistų parodyti savo faktines pajamas.

34 Todėl minėtas apmokestinimas vienodo tarifo mokesčiu gali atgrasyti tokį mokesčių mokėtoją investuoti į fondus, kurie nevykdo šiose nacionalinės teisės nuostatose nustatytą pareigą.

35 Kaip poskyje nurodė Vokietijos vyriausybė, ar reikia laikytis šios pareigos, sprendžia investiciniai fondai, ir jų sprendimas pirmiausia priklauso nuo to, ar jie nori pritraukti klientų Vokietijai.

36 Todėl tikėtina, kad dėl savo pobūdžio investiciniai fondai, kurie Vokietijos rinkoje nevykdo veiklos arba jų aktyviai nesitaiko, šios pareigos nesilaikys. Iš tiesų, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 42 punkte, tokie fondai beveik visiškai nesuinteresuoti vykdyti šios pareigos.

37 Kadangi tokie fondai paprastai yra nerezidentai, konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos gali atgrasyti Vokietijos investuotojų sigyti investicinių vienetų investiciniuose fonduose, kurie nėra rezidentai, nes tokiai investicijai gali būti taikomas nepalankus apmokestinimas vienodo tarifo mokesčiu nesuteikiant šiam investuotojui galimybes pateikti rodymų ir informacijos, kurie leistų parodyti jo gautą faktinį pajamų dydį.

38 Todėl tokie teisės aktai yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kurį iš principo draudžia SESV 63 straipsnis.

#### *Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pagrindimo*

39 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nacionalinės priemonės, galinčios apriboti galimybes pasinaudoti sutartimi užtikrintomis pagrindinėmis laisvėmis ar naudojimosi jomis padaryti mažiau patrauklų, gali būti leistinos, jeigu jomis siekiama bendrojo intereso tikslo, jos yra tinkamos šiam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas reikalinga jam pasiekti (žr., be kita ko, Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-296/12, EU:C:2014:24, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

40 *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybės manymu, nagrinėjamas teisės nuostatas pirmiausia pagrindžia bėtinybės apsaugoti darnų valstybių narių apmokestinimo kompetencijų paskirstymą.

41 Šiuo klausimu primintina, kad apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas yra teisėtas Teisingumo Teismo pripažintas principas (žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką), kuriam gali būti

pritarta siekiant pateisinti apribojimą, ypač kai nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksmams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei gyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr., be kita ko, Sprendimo *Santander Asset Management SGIC ir kt.*, EU:C:2012:286, 47 punktą ir Sprendimo *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, 53 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

42 Pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinės teisės aktais, kaip teigia *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė, siekiama laikantis mokesčių lygybės principo mokesčių tikslais garantuoti vienodą požiūrą, pirma, Vokietijos mokesčių mokėtojus, kurie tiesiogiai investavo akcijas ar obligacijas, ir Vokietijos mokesčių mokėtojus, kurie sigijo investicini vienetų investiciniuose fonduose, ir, antra, Vokietijos mokesčių mokėtojus, kurie investavo investicinius fondus nerezidentus.

43 Šiomis nacionalinės teisės nuostatomis nesiekama užkirsti kelio veiksmams, kurie gali pažeisti Vokietijos Federacinės Respublikos kompetenciją apmokestininti jos teritorijoje vykdomą veiklą arba savo rezidentų pajamas, gautas kitoje valstybėje narėje.

44 Todėl, kiek tai susiję su minėtu nacionalinės teisės nuostatų taikymo sąlygomis, klausimas dėl valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo nekyla.

45 Antra, tiek *Finanzamt*, tiek Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas pateisina bėtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Vokietijos vyriausybė patikslina, kad šiuos teisės aktus taip pat pagrindžia bėtinybė užtikrinti veiksmingą mokesčių išieškojimą.

46 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis judėjimo laisvėmis apribojimą, gali būti tiek kova su sukaviavimu mokesčių srityje (šiuo klausimu žr., be kita ko, sprendimų *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 55 punktą; *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 55 punktą; *Meilicke ir kt.*, C-262/09, EU:C:2011:438, 41 punktą ir *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36 punktą), tiek bėtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą (šiuo klausimu žr. sprendimų *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 64 punktą; *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 punktą ir *Strojírny Protřjov ir ACO Industries Tábor*, C-53/13 ir C-80/13, EU:C:2014:2011, 46 punktą).

47 Valstybių narių mokesčių autonomijos principui būdinga tai, kad jos apibrėžia pateiktiną informaciją, taip pat materialines ir formalias sąlygas, kurių turi būti laikomasi, kad mokesčių administracija galėtų teisingai nustatyti mokestį, kuris turi būti sumokėtas nuo investiciniuose fonduose gautų pajamų (pagal analogiją žr. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, EU:C:2011:438, 37 punktą).

48 Kiek tai susiję su pagrindine byla, nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos grindžiamos principu, kad tik investiciniai fondai gali pateikti informaciją, kuri reikalinga nustatant mokesčių mokėtoją, šiuose investiciniuose fonduose turinčių investicinių vienetų, mokesčių bazę, ir kad tik tokia informacija gali būti skelbiama elektroniniame federaliniame oficialiame pranešimų biuletenyje kartu su specialistu, turinčiu teisę teikti konsultaciją mokesčių klausimais paslaugas, pažyma, patvirtinama, kad duomenys buvo nustatyti pagal Vokietijos mokesčių teisės taisykles.



49 Vis dėlto dėl valstybės narės teisės aktų, kurie be išlygų draudžia mokesčių mokėtojams, investavusiems kitoje valstybėje steigti bendrovių kapitalą, pateikti kitus nei pirmos valstybės narės teisėje numatytus nacionalinio investavimo kriterijus, ypač susijusius su pateikimu, kurie atitinka rodymus, būtą pažeistas ne tik gero administravimo principas, bet pirmiausia būtą viršyta tai, kas būtina veiksmingos mokesčių kontrolės tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, EU:C:2011:438, 43 punktą).

50 Iš tiesų *a priori* negalima atmesti galimybių, kad šie mokesčių mokėtojai sugebės pateikti pateisinamuosius dokumentus, leidžiančius apmokestinamosios valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti informaciją, kuri reikalinga siekiant teisingai nustatyti pajamą, gautą iš investicinių fondų, apmokestinimą (pagal analogiją žr. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, EU:C:2011:438, 44 punktą).

51 Nors tiesa, kad Vokietijos mokesčių mokėtojai patys gali ir neturėti visos informacijos, kurios reikalaujama pagal *InvStG*, negalima atmesti galimybių, kad jie jį gali gauti iš atitinkamą investicinių fondų nerezidentų ir pateikti Vokietijos mokesčių institucijoms.

52 Informacijos, kurią turi pateikti investiciniuose fonduose, kurie nėra rezidentai, investicinių vienetų turintis Vokietijos mokesčių mokėtojas, kad jam galėtų būti taikoma skaidri apmokestinimo tvarka, turinčios formą ir tikslumo laipsnį nustato mokesčių administratorius, kad paskui galėtų teisingai apmokestinti (pagal analogiją žr. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, EU:C:2011:438, 45 punktą).

53 Iš tikrųjų, kaip teigia *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė, informacijos, susijusios su mokesčių baze, paskelbimas ir jos patikrinimas, kurį atlieka specialistas, turintis teisę teikti komercines mokesčių konsultanto paslaugas, patvirtinantis, jog duomenys buvo nustatyti laikantis Vokietijos mokesčių teisės taisyklės, garantuoja vienodą mokesčių mokėtojų, turinčių investicinių vienetų tuose pačiuose užsienio investiciniuose fonduose, apmokestinimą.

54 Tačiau, kaip teigia Europos Komisija, tokį vienodumą gali užtikrinti vidinis apsikeitimas informacija pačioje Vokietijos mokesčių administracijoje.

55 Be to, apmokestinamosios valstybės narės mokesčių institucijos, remiantis tuo metu, kai klostėsi aplinkybių pagrindinėje byloje, galiojančia 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo išmokų apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) su pakeitimais, padarytais 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, p. 30), redakcija ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinania Direktyvą 77/799 (OL L 64, p. 1), turi teisę kreiptis į kitos valstybės narės institucijas, kad gautų visus duomenis, reikalingus teisingai apskaičiuoti mokesčius, kuriuos turi sumokėti mokesčių mokėtojas (šiuo klausimu žr. sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 101 punktą ir *Meilicke ir kt.*, EU:C:2011:438, 51 punktą).

56 Kiek tai susiję su administracine našta, kuri atsirastų valstybės narės mokesčių administratoriui, jei mokesčių mokėtojams būtų leista pateikti informaciją, siekiant rodyti savo pajamas, pažymėtina, kad vien administraciniai sunkumai negali pateisinti kliūtis laisvam kapitalo judėjimui (šiuo klausimu žr. sprendimą *Komisija / Prancūzija*, C-334/02, EU:C:2004:129, 29 punktą; *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, 48 punktą ir *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 54 punktą).

57 Todėl tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, negali būti pateisintos būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir veiksmingą mokesčių

išieškoti, jei jos neleidžia mokesi? mok?tojui pateikti ?rodym? arba informacijos, kurie ?rodyt? jo faktines pajamas.

58 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, jog jis draudžia tokias nacionalin?s teis?s nuostatas, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias tuo atveju, kai investiciniai fondai nerezidentai nesilaiko pareigos pranešti ir paskelbti atitinkam? šiose teis?s nuostatose, kurios vienodai taikomos tiek investiciniams fondams rezidentams, tiek nerezidentams, nustatyt? informacij?, šio mokesi? mok?tojo iš min?t? investicini? fond? gautos pajamos apmokestinamos vienodo tarifo mokes?iu, jei min?tos nuostatos neleidžia mokesi? mok?tojui pateikti ?rodym? arba informacijos, kurie ?rodyt? jo faktines pajamas.

### **D?I bylin?jimosi išlaid?**

59 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

**SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, jog jis draudžia tokias nacionalin?s teis?s nuostatas, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias tuo atveju, kai investiciniai fondai nerezidentai nesilaiko pareigos pranešti ir paskelbti atitinkam? šiose teis?s nuostatose, kurios vienodai taikomos tiek investiciniams fondams rezidentams, tiek nerezidentams, nustatyt? informacij?, šio mokesi? mok?tojo iš min?t? investicini? fond? gautos pajamos apmokestinamos vienodo tarifo mokes?iu, jei min?tos nuostatos neleidžia mokesi? mok?tojui pateikti ?rodym? arba informacijos, kurie ?rodyt? jo faktines pajamas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vokie?i?.