TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. balandžio 30 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Kapitalo pajamų mokestis – Kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektai (KIPVPS) – Juridinio asmens statusas – Nacionalinės teisės normos, kuriose numatyta, kad KIPVPS neturi juridinio asmens statuso – KIPVPS mokestinis skaidrumas – Užsienio subjektų, panašių į KIPVPS, bet turinčių juridinio asmens statusą, mokestinis vertinimas – Tarpvalstybinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas“

Byloje C-602/23

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) 2023 m. rugsėjo 20 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. spalio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt für Großbetriebe,

dalyvaujant

Franklin Mutual Series Funds – Franklin Mutual European Fund,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, pirmosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas T. von Danwitz, teisėjai A. Kumin, I. Ziemele (pranešėja) ir S. Gervasoni,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorė R. Şereş, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2024 m. lapkričio 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Franklin Mutual Series Funds – Franklin Mutual European Fund*, atstovaujamo *Steuerberater* S. Haslinger ir P. P. Rümmele,

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Posch, J. Schmoll, F. Koppensteiner ir A. Wild-Simhofer,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Pérez-Zurita Gutiérrez ir A. Torró Molés,

– Europos Komisijos, atstovaujamos B.-R. Killman ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą pagal *Finanzamt für Großbetriebe* (Didžiųjų įmonių mokesčių administratorius, Austrija) (toliau – mokesčių administratorius) kasacinį skundą dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) sprendimo tenkinti *Franklin Mutual Series Funds – Franklin Mutual European Fund* (toliau – *Franklin*) prašymą grąžinti pajamų iš kapitalo mokestį už 2013 m.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Sutartis dėl ES veikimo

3 SESV 63 straipsnyje nustatyta:

„1. Pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.

2. Pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi mokėjimų tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.“

Direktyva 2009/65/EB

4 2009 m. liepos 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2009/65/EB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIPVPS), derinimo (OL L 302, 2009, p. 32), 1 straipsnyje numatyta:

„1. Ši direktyva taikoma valstybių narių teritorijoje įsteigtiems kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektams (toliau – KIPVPS).

2. Šioje direktyvoje ir vadovaujantis 3 straipsniu KIPVPS laikomi subjektai:

a) kurių vienintelis tikslas yra iš visuomenės pritraukto kapitalo kolektyvinis investavimas į perleidžiamus vertybinius popierius arba kitą likvidų finansinį turtą, minimą 50 straipsnio 1 dalyje, ir kurie veikia pasinaudodami rizikos paskirstymo principu; ir

b) kurių investiciniai vienetai savininkų pageidavimu yra tiesiogiai ar netiesiogiai atperkami ar išperkami už tų subjektų turtą. Veiksmai, kurių imasi KIPVPS, siekdamas užtikrinti, kad jo investicinių vienetų biržos vertė labai nesiskirtų nuo jo grynojo turto vertės, laikomi lygiaverčiais tokiam atpirkimui ar išpirkimui.

Valstybės narės gali leisti, kad KIPVPS būtų sudaryti iš keleto investicinių padalinių.

3. 2 dalyje nurodyti subjektai gali būti steigiami pagal sutarčių teisę (kaip bendrieji investiciniai fondai, valdomi valdymo įmonių), patikėjimo teisę (kaip patikėjimo fondai) arba įstatus (kaip investicinės bendrovės).

<…>“

Austrijos ir JAV sutartis

5 1996 m. gegužės 31 d. sudarytos Austrijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pajamų mokesčių vengimo prevencijos (*BGBl.* III, 6/1998; toliau – Austrijos ir JAV sutartis) 10 straipsnyje numatyta:

„1. Bendrovės, vienos susitariančiosios valstybės rezidentės, išmokėti dividendai bendrovei, kitos susitariančiosios valstybės rezidentei, yra apmokestinami toje kitoje valstybėje.

2. Vis dėlto tokie dividendai taip pat gali būti apmokestinti susitariančioje valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus išmokanti bendrovė, ir remiantis tos valstybės įstatymais, bet jeigu dividendų gavėjas yra dividendų tikrasis savininkas, taip nustatytas mokestis negali viršyti:

<…>

b) visais kitais atvejais – 15 [%] bendros dividendų sumos.“

Austrijos teisė

6 Pagal pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1988 m. liepos 7 d. *Bundesgesetz über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988)* (1988 m. Federalinis fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas) (*BGBl.*, 400/1988) (toliau – *EStG 1988*) 93 straipsnio 1 ir 2 dalis pajamų mokestis iš Austrijoje gaunamų pajamų iš kapitalo buvo išskaičiuojamas kaip mokestis prie šaltinio ir vadinamas „pajamų iš kapitalo mokesčiu“.

7 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1988 m. liepos 7 d. *Bundesgesetz über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988)* (1988 m. Federalinis pelno mokesčio įstatymas) (*BGBl.*, 401/1988) (toliau – *KStG 1988*) 21 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Asmenims, kurių pelnas apmokestinamas ribotai, taikomos šios nuostatos:

1) mokestinė prievolė taikoma tik pajamoms, kaip jos suprantamos pagal 1988 m. Federalinio pajamų mokesčio įstatymo 98 straipsnį. 1988 m. Federalinis pajamų mokesčio įstatymas ir šis federalinis įstatymas nustato pajamų apskaičiavimo tvarką; <…>

<…>

1a) asmenys, kurių pelnas apmokestinamas ribotai, reziduojantys Europos Sąjungos valstybėje narėje arba valstybėje [1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas) šalyje], su kuria užtikrinama savitarpio administracinė ir vykdymo pagalba, turi teisę, pateikę prašymą, susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokestį nuo gautų pajamų <…>, jeigu pajamų iš kapitalo mokestis negali būti įskaitytas rezidavimo valstybėje pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad pajamų iš kapitalo mokestis negali būti visiškai ar iš dalies įskaitytas.

<…>“

8 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2011 m. rugpjūčio 1 d. *Bundesgesetz über Investmentfonds (Investmentfondsgesetz 2011)* (2011 m. Investicinių fondų įstatymas) (*BGBl.* I, 77/2011) (toliau – *InvFG 2011*) 2 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektas (KIPVPS)

1) jo vienintelis tikslas – kolektyvinis iš visuomenės surinktų lėšų investavimas pagal rizikos paskirstymo principą <…> ir

2) jo investiciniai vienetai tiesiogiai arba netiesiogiai atperkami ir išperkami investicinių vienetų savininkų prašymu už KIPVPS turtą; veiksmai, kuriais siekiama užtikrinti, kad KIPVPS investicinių vienetų vertė labai nenukryptų nuo jų grynosios turto vertės, prilyginami tokiems atpirkimams ir išpirkimams; ir

3) jis turi veiklos leidimą pagal 50 straipsnį arba veiklos leidimą savo buveinės valstybėje narėje pagal Direktyvos 2009/65/EB 5 straipsnį.

2. KIPVPS Austrijoje gali būti įsteigtas tik kaip bendrasis investicinis fondas, kaip tai suprantama pagal 46 straipsnį, padalytas į perleidžiamuosius vertybinius popierius lygiomis dalimis, kurias bendrosios nuosavybės teise valdo investicinių vienetų savininkai. Kiek šiame federaliniame įstatyme yra nustatytos pareigos KIPVPS, bet kokia iš to kylanti pozityvi pareiga taikoma šį KIPVPS valdančiai valdymo įmonei.

3. KIPVPS gali būti sudaryti iš įvairių subfondų; [šio įstatymo] antros antraštinės dalies 3 skyriaus 3 skirsnio tikslais kiekvienas KIPVPS subfondas yra laikomas atskiru KIPVPS. <…>“

9 Šio įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„2. Šiame federaliniame įstatyme vartojamos tokios sąvokos:

<…>

19) investiciniai fondai: KIPVPS, kaip bendrasis investicinis fondas, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 2 dalį, ir alternatyvaus investavimo fondas (AIF), kaip tai suprantama pagal 3 straipsnio 2 dalies 31 punkto a ir c papunkčius;

<…>“

10 Minėto įstatymo 46 straipsnio pirmoje pastraipoje buvo nustatyta:

„KIPVPS, įsteigtas kaip bendrasis investicinis fondas, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 2 dalį, neturi savarankiško juridinio asmens statuso; jis sudarytas iš lygių, vertybiniais popieriais išreikštų dalių. Vertybiniai popieriai yra finansinės priemonės; jais išreiškiamos KIPVPS turto bendrosios nuosavybės dalys ir investicinių vienetų savininkų teisės valdymo įmonės ir banko depozitoriumo atžvilgiu. Vertybiniai popieriai gali būti pareikštiniai arba vardiniai.

<…>“

11 *InvFG 2011* 186 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„Paskirstytasis pelnas iš investicinio fondo pajamų <…> atskaičius su tuo susijusias išlaidas yra investicinio vieneto savininko apmokestinamosios pajamos. <…>“

12 Šio įstatymo 188 straipsnyje nustatyta:

„186 straipsnio nuostatos taikomos ir užsienio investiciniams fondams. Neatsižvelgiant į teisinę formą, tokiu laikomas bet koks turtas, kuriam taikoma užsienio teisė ir kuris pagal įstatymą, įstatus ar faktinį naudojimą yra investuojamas pagal rizikos paskirstymo principus. <…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 *Franklin* yra investicinė bendrovė, turinti buveinę Jungtinėse Amerikos Valstijose ir esanti viena iš septynių Delavero valstijoje (Jungtinės Amerikos Valstijos) įsteigto patikos fondo *series*, kurios yra savarankiški subfondai.

14 *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, visų pirma nurodo, kad pagal JAV teisę (*Delaware Statutory Trust Act*, 12 Del. C., 3801 ir paskesni punktai) šis patikos fondas yra savarankiškas juridinis asmuo, kuris turi teisę kreiptis į teismą ir jam gali būti pareikštas ieškinys ir kuris yra turto visumos, priskirtinos *Franklin*, „civilinis savininkas“, o *Franklin*, remiantis jos pareiškimais prašymuose grąžinti mokestį prie šaltinio, yra šios turto visumos „ekonominis savininkas“.

15 Be to, kiekviena *series* yra juridinis asmuo, apmokestinamas pagal JAV teisę. Visos nacionalinės ir užsienio *series* pajamos, įskaitant pajamas iš kapitalo prieaugio, yra apmokestinamos JAV. Šių pajamų priskyrimas investicinių vienetų savininkams Jungtinėse Amerikos Valstijose reiškia jų paskirstymą. Priešingu atveju minėtos pajamos būtų priskiriamos *series*, todėl tiesiogiai neapmokestinamos investicinių vienetų savininkų lygmeniu.

16 Galiausiai, kai *series* paskirsto ne mažiau kaip 90 % apmokestinamųjų pajamų, neskaitant gauto kapitalo prieaugio, Jungtinėse Amerikos Valstijose jos turi galimybę remtis tokiu paskirstymu mokesčių tikslais, o tai gali lemti JAV mokėtino federalinio pajamų mokesčio sumažinimą iki nulio.

17 Nagrinėjamu atveju vykstant nacionaliniam procesui pagrindinėje byloje *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) konstatavo, pirma, kad *Franklin* 2013 m. paskirstė visas savo pajamas, todėl už tuos metus nesumokėjo jokio JAV federalinio pajamų mokesčio. Antra, šis teismas konstatavo, kad *Franklin* yra visuomenei atvirojo tipo fondas, kurio vertybiniai popieriai laisvai cirkuliuoja, daugiausia investuojantis į biržoje kotiruojamas Europos akcijas; rezidavimo valstybėje jam taikoma finansų rinkų priežiūra pagal visas taisykles, kurios panašios į Sąjungos ir

Austrijos rizikos ribojimo normas, ir yra valdomas pagal tuos pačius investavimo principus ir kriterijus kaip ir to paties pavadinimo investicinis fondas, turintis leidimą veikti Liuksemburge. Minėto teismo teigimu, *Franklin* veikla, kaip antai investuotojų apsauga, informavimo pareiga, įskaitant prievolę pateikti prospektą, pusmečio ir metines ataskaitas, komercinės veiklos leidimas, veiksminga priežiūra ir kontrolė, visais pagrindiniais aspektais atitinka Austrijos investicinio fondo, taigi KIPVPS, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2009/65, veiklą.

18 2013 m. *Franklin* gavo dviejų biržoje kotiruojamų Austrijos akcinių bendrovių, kuriose turėjo mažiau nei 10 % kapitalo, dividendų, kuriems taikomas 25 % pajamų iš kapitalo mokesčio prie šaltinio tarifas.

19 Gavęs investicinių vienetų savininkų vardu *Franklin* pateiktą prašymą, mokesčių administratorius, remdamasis Austrijos ir JAV sutartimi, sumažino pajamų iš kapitalo mokesčio tarifą iki 15 % ir grąžino *Franklin*, kiek tai susiję su JAV reziduojančiais investicinių vienetų savininkais, kuriems taikoma ši sutartis, skirtumą, palyginti su pajamų iš kapitalo mokesčio suma, surinkta pagal 25 % tarifą.

20 Manydamas, kad pagal SESV 63 straipsnį *KStG 1988* 21 straipsnio 1 dalies 1a punktas turi būti taikomas ir trečiųjų valstybių teisės subjektams, *Franklin*, remdamasis pastaraja nuostata, savo vardu pateikė prašymus grąžinti pajamų iš kapitalo mokesčio, išskaičiuoto nuo šių pajamų prie šaltinio už 2013 m., likutį.

21 Kai mokesčių administratorius atmetė šiuos prašymus, motyvuodamas tuo, kad *Franklin* nerezidavo kitoje valstybėje narėje ar EEE susitarimo šalyje, jis pateikė skundą *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas), o šis 2017 m. spalio 3 d. sprendimu jį atmetė.

22 Tą 2017 m. spalio 3 d. sprendimą *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, panaikino 2021 m. sausio 13 d. sprendimu; jis manė, kad siekiant nustatyti, ar reikia grąžinti pajamų iš kapitalo mokestį, pirma, atliekant „tipologinį palyginimą“ būtina nustatyti, ar užsienio subjektas yra panašus į Austrijos juridinį asmenį, ir, antra, išnagrinėti, kuriam subjektui šios pajamos turi būti priskirtos. Šis teismas konstatavo, kad nors vien pagal *InvFG 2011* 188 straipsnį draudžiama pajamas priskirti atitinkamai užsienio bendrovei, egzistuoja laisvo kapitalo judėjimo apribojimas ir reikia išnagrinėti, ar jis pateisinamas.

23 Atsižvelgdamas į 2021 m. sausio 13 d. *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas) sprendimą, *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nurodė grąžinti *Franklin* prašomą pajamų iš kapitalo mokesčio prie šaltinio likutį. Šis teismas, atlikęs „tipologinį palyginimą“, nusprendė, kad *Franklin* atitinka Austrijos bendrovę, kuriai minėtos pajamos taip pat turėjo būti priskirtos pagal bendrąsias taisykles, ir kad *InvFG 2011* 188 straipsnis, pagal kurį toks priskyrimas draudžiamas, yra nepateisinamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

24 Mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ir iš esmės teigė, kad atliekant šį palyginimą reikia atsižvelgti į tai, kad *Franklin* yra investicinis fondas, kaip tai suprantama ir pagal jo kilmės valstybės rizikos ribojimo teisę, kad tokiam subjektui Sąjungoje taikomas reikalavimas gauti leidimą pagal Direktyvą 2009/65 ir kad subjektams rezidentams, kurie laikomi investiciniais fondais, kaip tai suprantama pagal rizikos ribojimo teisę, ir atitinka

KIPVPS, 2013 m. buvo be išimties taikoma mokesčių skaidrumo tvarka. Jo nuomone, toks pats vertinimas turėjo būti taikomas subjektui nerezidentui, kuris pagal užsienio rizikos ribojimo teisę taip pat turi būti laikomas investiciniu fondu ir atitinka KIPVPS.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad pagal *InvFG 2011* 2 straipsnio 2 dalį investiciniai fondai rezidentai, kurie turi būti laikomi KIPVPS, pagal rizikos ribojimo teisę galėjo būti įsteigti tik kaip bendrieji investiciniai fondai ir neturėjo juridinio asmens statuso. Šių subjektų gautos pajamos, kurios mokesčių požiūriu buvo skaidrios pagal *InvFG 2011* 186 straipsnį, buvo priskiriamos investicinių vienetų savininkams, kurie vieni buvo apmokestinami.

26 Todėl, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, kadangi toks investicinis fondas rezidentas, gaunantis dividendus iš mažiau nei 10 % kapitalo bendrovės kapitalo, mokesčių požiūriu yra skaidrus, tik investicinių vienetų savininkai galėjo prašyti grąžinti arba įskaityti pajamų iš kapitalo mokesčio sumą, kuri buvo išskaičiuota prie šaltinio. Investicinių vienetų savininkai nerezidentai galėjo susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokestį pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytą su jų rezidavimo valstybe.

27 Vis dėlto Austrijos bendrovė, kuri negalėjo būti prilyginta KIPVPS, gavusi tokių dividendų iš turimo bendrovės rezidentės kapitalo, galėjo pajamų iš kapitalo mokestį įskaityti į savo pelno mokesčio sumą. Šio teismo teigimu, toks juridinis asmuo visada buvo apmokestinamas pagal bendrovių mokesčių teisės aktų principus, neatsižvelgiant į jo komercinę veiklą.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad juridiniams asmenims, kurie neturėjo nei administracijos, nei buveinės Austrijoje ir kurie, kiek tai susiję, be kita ko, su jų įstatais ar turimu juridinio asmens statusu, buvo panašūs į Austrijos juridinį asmenį, buvo taikoma ribota mokestinė prievolė. Pagal *KStG 1988* 21 straipsnio 1 dalies 1a punktą Sąjungos valstybėje narėje arba EEE susitarimo šalyje įsteigta bendrovė, jeigu pajamos iš kapitalo priskirtinos jai, o ne jos investicinių vienetų savininkams, galėjo prašyti grąžinti pajamų iš kapitalo mokestį, sumokėtą už bendrovės rezidentės išmokėtus dividendus, su sąlyga, kad pagal *InvFG 2011* 188 straipsnį jai netaikomas šio įstatymo 186 straipsnis.

29 Nagrinėjant pateiktą kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl to, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama netaikyti *InvFG 2011* 188 straipsnio to atveju, kai atvirojo tipo užsienio fondas, kuris, jei turėtų buveinę Austrijoje, galėtų joje veikti tik kaip KIPVPS, nebūtų apmokestinamas, todėl negalėtų nei susigrąžinti pajamų iš kapitalo mokesčio, nei įskaityti šio mokesčio į savo pelno mokesčio sumą, nes šios pajamos pagal *InvFG 2011* 186 straipsnį būtų privalomai priskiriamos jo investicinių vienetų savininkams.

30 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokia nuostata, kaip [*InvFG 2011*] 188 straipsnis, pagal kurią užsienio subjektams, panašiems į nacionalinius privatinės teisės reglamentuojamus juridinius asmenis, Austrijoje negrąžinamas kapitalo prieaugio mokestis, kai jie iš esmės atitinka KIPVPS, kaip tai suprantama pagal Direktyvą [2009/65], 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. Jeigu į pirmąjį 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. Jeigu atsakymas į antrąjį klausimą būtų teigiamas: ar laisvo kapitalo judėjimo apribojimas pateisinamas subalansuoto apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tikslu, nes *InvFG 2011* 186 ir 188 straipsniais siekiama užtikrinti, kad nei nacionalinis, nei užsienio savitarpio investicinis fondas negalėtų turėti mokestinės priedangos investicinių vienetų savininkams poveikio ir investicinių vienetų savininkai būtų atleidžiami nuo kapitalo prieaugio mokesčio tik tais atvejais, kai [Austrijos Respublika] atsisakė apmokestinimo teisės pagal susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo

31 Europos Komisija teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, nes SESV 63 straipsnio, kurį prašoma išaiškinti, taikymas nėra būtinas ginčui pagrindinėje byloje išspręsti. Iš tiesų *Franklin*, veikiantis savo vardu, neturi teisės prašyti grąžinti pajamų iš kapitalo mokesčio pagal *KStG 1988* 21 straipsnio 1 dalies 1a punktą, nes tokį prašymą turi pateikti investicinių vienetų savininkai, jeigu jie atitinka šioje nuostatoje nustatytas sąlygas.

32 Be to, *Franklin* prašymas, pateiktas po susigrąžinimo pagal Austrijos ir Amerikos sutarties 10 straipsnio 2 dalį, prieštarauja apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui, dėl kurio susitarė Austrijos Respublika ir Jungtinės Amerikos Valstijos, ir tuo prašymu siekiama apeiti pareigą įrodyti, kad Austrijos pajamų iš kapitalo mokesčio likutis negalėjo būti visiškai ar iš dalies įskaitytas į Jungtinėse Valstijose mokėtiną mokestį. Šis prašymas galėtų lemti nepagrįstą *Franklin* praturtėjimą, kuriam tokiu atveju būtų grąžinamos sumos, kurios galbūt mokėtinos kitiems asmenims, t. y. jos investicinių vienetų savininkams, ir netgi galėtų būti laikomas piktnaudžiavimu.

33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimui, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes turi įvertinti, ar reikia pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Taigi iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą, kai pateikiami klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (2024 m. spalio 17 d. Sprendimo *FA.RO. di YK & C.*, C-16/23, EU:C:2024:886, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Tuo remiantis reikia daryti išvadą, kad klausimams dėl Sąjungos teisės taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2024 m. spalio 17 d. Sprendimo *FA.RO. di YK & C.*, C-16/23, EU:C:2024:886, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Pagal suformuotą jurisprudenciją, vykstant bendradarbiavimui tarp Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų, siekiant pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad tas teismas tiksliai laikytųsi prašymo priimti prejudicinį sprendimą turiniui keliamų reikalavimų, aiškiai išdėstytų Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnyje (2024 m. spalio 17 d. Sprendimo *FA.RO. di YK & C.*, C-16/23, EU:C:2024:886, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Taigi labai svarbu, kaip nurodyta Procedūros reglamento 94 straipsnio c punkte, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą būtų išdėstytos priežastys, paskatinusios šį prašymą teikiantį teismą kelti klausimą dėl tam tikrų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo, ir jo nustatytas ryšys tarp šių nuostatų ir pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų (2024 m. spalio 17 d. Sprendimo *FA.RO. di YK & C.*, C-16/23, EU:C:2024:886, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Šiuo atveju nėra akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas neturi ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku ar problema hipotetinė. Be to, Teisingumo Teismas turi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus.

38 Iš tiesų, pirma, nepaisant grąžinimo investicinių vienetų savininkams pagal *Franklin* jų vardu pateiktą prašymą dėl mokesčio prie šaltinio dalies, neatrodo, kad *Franklin* prašymo dėl likusios mokesčio prie šaltinio už pajamas iš kapitalo dalies priimtinumas būtų ginčijamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, o jis taip pat neišreiškė jokių abejonių šiuo klausimu. Be to, šio sprendimo 20–24 punktuose aprašyti procedūriniai etapai patvirtina ginčo pagrindinėje byloje realumą.

39 Antra, remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą, galimas atsisakymas grąžinti *Franklin* mokestį prie šaltinio išplauktų iš *InvFG 2011* 188 straipsnio taikymo jam; pagal šią nuostatą jo gautų dividendų mokestinis vertinimas būtų prilyginamas Austrijos KIPVPS gautų dividendų mokestiniam vertinimui.

40 Išreikšdamas abejones dėl to, ar, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, *InvFG 2011* 188 straipsnyje numatytas prilyginimas turi būti laikomas laisvo kapitalo judėjimo apribojimu, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, ir ar dėl to reikia netaikyti šio 188 straipsnio, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pakankamai nurodo ryšį, kurį nustatė tarp Sąjungos teisės nuostatos, kurią prašo išaiškinti, ir pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų.

41 Trečia, Komisijos argumentai, susiję su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp Jungtinių Amerikos Valstijų ir Austrijos Respublikos, su nepagrįstu *Franklin* praturtėjimu tuo atveju, jeigu jam būtų leista atlikti prašomą susigrąžinimą, ir su galimu tokio prašymo dėl grąžinimo nesąžiningumu, negali paneigti prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo, bet yra siejami su bylos nagrinėjimu iš esmės.

42 Vadinasi, prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

43 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės teisės normos, pagal kurias pajamų iš kapitalo mokestis negrąžinamas subjektui nerezidentui, kuriam, viena vertus, būdingos tokios pačios savybės kaip ir KIPVPS, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2009/65, tačiau kuris, kita vertus, turi juridinio asmens statusą ir šiuo atžvilgiu yra panašus į juridinį asmenį rezidentą, nors pagal šias nacionalinės teisės normas KIPVPS rezidentas laikomas mokesčių požiūriu skaidriu ir negali veikti kaip juridinis asmuo, sudaro laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

44 Remiantis suformuota jurisprudencija pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį bendrai draudžiami kapitalo judėjimo apribojimai tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių (2023 m. kovo 2 d. Sprendimo *PrivatBank ir kt.*, C-78/21, EU:C:2023:137, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Apribojimo sąvoka, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, apima valstybės priemones, kurios yra diskriminacinės, nes tiesiogiai arba netiesiogiai nustato skirtingą požiūrį į kapitalo judėjimą savo valstybėje ir tarpvalstybinį kapitalo judėjimą, kuris neatitinka objektyvaus situacijų diferencijavimo, todėl gali atgrasyti kitų valstybių narių ar trečiųjų šalių fizinius ar juridinius asmenis nuo tarpvalstybinio kapitalo judėjimo (šiuo klausimu žr. 2023 m. kovo 2 d. Sprendimo *PrivatBank ir kt.*, C-78/21, EU:C:2023:137, 48 ir 49 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

46 Taigi valstybėje narėje taikomas mažiau palankus kolektyvinio investavimo subjektams nerezidentams pervedamų pajamų vertinimas, palyginti su kolektyvinio investavimo subjektams rezidentams pervedamų pajamų vertinimu, gali atgrasyti kitoje valstybėje narėje įsteigtas bendroves investuoti šioje pirmojoje valstybėje narėje, todėl tai laikoma laisvo kapitalo judėjimo apribojimu, kurį iš principo draudžia SESV 63 straipsnis (2025 m. vasario 27 d. Sprendimo *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (KIS valdymo būdas)*, C-18/23, EU:C:2025:119, 58 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

47 Be to, nacionalinės teisės aktas, vienodai taikomas ūkio subjektams rezidentams ir nerezidentams, gali būti laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad net objektyviais kriterijais pagrįstas diferencijavimas faktiškai gali sudaryti nepalankias sąlygas tarpvalstybiniais atvejais (2025 m. vasario 27 d. Sprendimo *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (KIS valdymo būdas)*, C-18/23, EU:C:2025:119, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad, pirma, pagrindinėje byloje *Franklin* siekia susigrąžinti mokestį prie šaltinio pagal *KStG 1988* 21 straipsnio 1 dalies 1a punktą; antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, galimas *InvFG 2011* 188 straipsnio taikymas prieštarautų šiam grąžinimui.

49 *InvFG 2011* 188 straipsnyje iš esmės numatyta, kad *InvFG 2011* 186 straipsnyje įtvirtintas mokesčių skaidrumas, kiek tai susiję su investiciniais fondais rezidentais, yra taikomas ir investiciniams fondams nerezidentams, neatsižvelgiant į jų teisinę formą, su sąlyga, kad pagal įstatymą, įstatus ar faktinį naudojimą jų turtas yra investuojamas pagal rizikos paskirstymo principus.

50 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal *InvFG 2011* 188 straipsnį subjektui nerezidentui, kaip antai *Franklin*, būtų taikoma investiciniams fondams rezidentams galiojanti apmokestinimo tvarka.

51 Su sąlyga, kad subjektui nerezidentui, kaip antai *Franklin*, paskirstytiems dividendams Austrijoje netaikoma didesnė mokesčių našta nei investiciniam fondui rezidentui išmokamiems dividendams, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vienodo požiūrio, palyginti su investiciniais fondais rezidentais, taikymas *Franklin* gali būti laikomas apribojimu, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, tik jeigu *Franklin* nebūtų panašus į tokius fondus, bet turėtų būti laikomas panašiu į juridinį asmenį rezidentą, kuris nėra mokesčių požiūriu skaidrus ir gali pasinaudoti pajamų iš kapitalo mokesčio grąžinimu, jeigu, be kita ko, atitinka taikytinuose teisės aktuose numatytas sąlygas.

52 Siekiant įvertinti, ar subjektas nerezidentas, kaip antai *Franklin*, gali būti laikomas esančiu objektyviai panašioje, atsižvelgiant į *InvFG 2011* 186 ir 188 straipsnius, situacijoje kaip ir į investicinis fondas rezidentas, reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, pirma, kad tai, ar tarpvalstybinė situacija yra panaši į vidaus situaciją, turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į atitinkamų nacionalinės teisės aktų nuostatomis siekiamą tikslą, jų dalyką ir turinį; antra, siekiant įvertinti, ar skirtingas požiūris, atsirandantis dėl minėtų teisės aktų, atspindi objektyvų situacijos skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į reikšmingus šiuose teisės aktuose įtvirtintus atskyrimo kriterijus (žr. 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimo *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 54 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

53 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimais, *InvFG 2011* 186 straipsnio tikslas – numatyti skaidrų investicinių fondų apmokestinimą, o tai reiškia, kad pajamos priskiriamos investicinių vienetų savininkams ir tik jie yra tiesiogiai apmokestinami.

54 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad *InvFG 2011* 186 straipsnis susijęs su subjektų, kuriems, be kita ko, taikoma *InvFG 2011* 2 straipsnio 2 dalis, siejama su jo 46 straipsniu, t. y. juridinio asmens statuso neturinčių subjektų, kurie vykdo investicinę veiklą ir atitinka tam tikras sąlygas, susijusias su kapitalo surinkimu ir investavimu, leidimais ir kontrole, pajamų mokestiniu vertinimu. Šiuo 186 straipsniu nesiekiama reglamentuoti bendrovių, vykdančių komercinę veiklą, kuriai netaikomos tokios sąlygos, pajamų mokestinį vertinimą.

55 *InvFG 2011* 188 straipsnyje kalbama apie užsienio investicinius fondus, patikslinant, kad investiciniai fondai, neatsižvelgiant į jų teisinę formą, apima bet kokį užsienio teisės reglamentuojamą turtą, kuris pagal įstatymą, įstatus ar faktinį naudojimą yra investuojamas taikant rizikos paskirstymo principus. Taigi 188 straipsniu siekiama, kad investiciniams fondams rezidentams taikoma tvarka būtų taikoma ir subjektams nerezidentams, atitinkantiems sąlygą dėl lėšų investavimo pagal rizikos paskirstymo principus.

56 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, *InvFG 2011* 186 straipsniu, be kita ko, siekiama užtikrinti, kad investiciniai fondai nedarytų priedangos efekto ir kad būtų apmokestinami tik investicinių vienetų savininkai, o *InvFG 2011* 188 straipsnio tikslas – užtikrinti vienodą investicinių fondų rezidentų ir nerezidentų mokestinį vertinimą, kad ir investiciniai fondai nerezidentai nedarytų priedangos poveikio ir apmokestinimas būtų vykdomas investicinių vienetų savininkų lygmeniu.

57 Šiuo klausimu, remiantis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) per nacionalinį teismo procesą padarytomis išvadomis, primintomis šio sprendimo 17 punkte, ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadomis, toks investicinis fondas, kaip *Franklin*, pasižymi tokiomis pačiomis savybėmis kaip Austrijos investicinis fondas ir KIPVPS, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2009/65. Taigi dėl savo veiklos ir su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jį galima prilyginti *InvFG 2011* 186 straipsnyje nurodytiems subjektams rezidentams.

58 Vis dėlto, kitaip nei investiciniai fondai rezidentai, *Franklin* turi juridinio asmens statusą ir, remiantis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) per nacionalinį teismo procesą padarytomis išvadomis, šiuo atžvilgiu atitinka bendrovę rezidentę, kuriai pajamos taip pat turėjo būti priskirtos pagal bendrąsias taisykles.

59 Taigi reikia išnagrinėti, ar dėl aplinkybės, kad turi juridinio asmens statusą, *Franklin* pagal *InvFG 2011* 186 ir 188 straipsnius atsiduria kitokioje padėtyje nei investiciniai fondai rezidentai ir dėl to jo padėtis, atsižvelgiant į šiuos straipsnius, nėra objektyviai panaši į investicinio fondo rezidento, kuriam taikomas *InvFG 2011* 186 straipsnis, situaciją.

60 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs: atsižvelgiant į tai, kad iš esmės siekiama išvengti pajamų iš investicijų dvigubo apmokestinimo ir mokestiniu požiūriu vienodai vertinti investicijas, netiesiogiai padarytas per investicinius fondus, ir tiesiogines investicijas, tai, kad kolektyvinio investavimo subjektas įsteigtas teisės aktais, nebūtinai reiškia, kad jis atsiduria kitokioje padėtyje nei sutartinės formos kolektyvinio investavimo subjektas (žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigti investiciniai fondai)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 73 punktą).

61 Iš tiesų tokie tikslai taip pat gali būti pasiekti, kai kolektyvinio investavimo subjektas įsteigtas teisės aktais, tačiau valstybėje narėje, kurioje įsteigtas, jam taikomas atleidimas nuo pajamų mokesčio arba finansinio skaidrumo režimas (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigti investiciniai fondai)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 74 punktas).

62 Be to, atsižvelgiant į tokius tikslus, dėl to, kad subjektas nerezidentas, turintis tokias pačias savybes kaip ir investicinis fondas rezidentas, turi juridinio asmens statusą, jis nebūtinai atsiduria kitokioje padėtyje nei juridinio asmens statuso neturintis investicinis fondas rezidentas, jeigu šio pirmojo subjekto gauti dividendai priskiriami jo investicinių vienetų savininkams ir yra apmokestinami jo rezidavimo valstybėje ne minėto subjekto, bet jo investicinių vienetų savininkų lygmeniu.

63 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės išnagrinėti, ar taip yra nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant, be kita ko, į aplinkybę, kad, pirma, *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) per nacionalinį teismo procesą konstatavo, kad *Franklin* paskirstė visas savo pajamas 2013 m., todėl už tuos metus neturėjo mokėti jokio JAV federalinio pajamų mokesčio; antra, *Franklin* savo investicinių vienetų savininkų, kurie reziduoja Jungtinėse Valstijose ir kuriems taikoma Austrijos ir Amerikos sutartis, naudai pasinaudojo pajamų iš kapitalo mokesčio sumažinimu iki 15 % ir skirtumo, palyginti su 25 % pajamų iš kapitalo mokesčiu prie šaltinio, grąžinimu, nes mokesčių administratorius pripažino, kad šie investicinių vienetų savininkai yra tikrieji šių pajamų savininkai, kaip tai suprantama pagal šios sutarties 10 straipsnį.

64 Darytina išvada, kad į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės teisės normos, pagal kurias pajamų iš kapitalo mokestis negrąžinamas subjektui nerezidentui, kuriam, viena vertus, būdingos tokios pačios savybės kaip ir KIPVPS, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2009/65, tačiau kuris, kita vertus, turi juridinio asmens statusą ir šiuo atžvilgiu yra panašus į juridinį asmenį rezidentą, nors pagal šias nacionalinės teisės normas KIPVPS rezidentas yra laikomas mokesčių požiūriu skaidriu ir negali veikti kaip juridinis asmuo, nesudaro laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, su sąlyga, kad subjekto nerezidento gauti dividendai priskiriami jo investicinių vienetų savininkams ir yra apmokestinami jo rezidavimo valstybėje ne jo paties, bet jo investicinių vienetų savininkų lygmeniu.

Dėl trečiojo klausimo

65 Atsižvelgiant į pateiktą atsakymą į pirmąjį ir antrąjį klausimus, į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės teisės normos, pagal kurias pajamų iš kapitalo mokestis negrąžinamas subjektui nerezidentui, kuriam, viena vertus, būdingos tokios pačios savybės kaip ir kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektui (KIPVPS), kaip tai suprantama pagal 2009 m. liepos 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2009/65/EB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIPVPS), derinimo, tačiau kuris, kita vertus, turi juridinio asmens statusą ir šiuo atžvilgiu yra panašus į juridinį asmenį rezidentą, nors pagal šias nacionalinės teisės normas KIPVPS rezidentas yra laikomas mokesčių požiūriu skaidriu ir negali veikti kaip juridinis asmuo, nesudaro laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, su sąlyga, kad subjekto nerezidento gauti dividendai priskiriami jo investicinių vienetų savininkams ir yra apmokestinami jo rezidavimo valstybėje ne jo paties, bet jo investicinių vienetų savininkų lygmeniu.

Parašai.