



## Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. balandžio 10 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Įsisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — SESV 63 ir 65 straipsniai — Juridinių asmenų pelno mokestis — Skirtingas dividendų, išmokėtų investiciniams fondams rezidentams ir nerezidentams, vertinimas — Atleidimo nuo mokesčio netaikymas — Nepateisintas ribojimas“

Byloje C-190/12

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Lenkija) 2012 m. kovo 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. balandžio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company**

prieš

**Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. rugsėjo 5 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, atstovaujamos patarėjo teisės klausimais M. Rudnicki,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna, M. Szpunar ir A. Kramarczyk,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Rubio González,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues, J.-S. Pilczer ir D. Colas,

\* Proceso kalba: lenkų.

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* A. De Stefano,  
— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos M. Pere,  
— Europos Komisijos, atstovaujamos K. Herrmann ir W. Roels,  
susipažinęs su 2013 m. lapkričio 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49, 63 ir 65 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant investicinio fondo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, kurio buveinė yra Jungtinėse Amerikos Valstijose, ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgoščiaus mokesčių administratoriaus direktorius, toliau – direktorius) ginčą dėl direktoriaus atsisakymo pripažinti ir grąžinti fiksuoto pelno mokesčio permoką už 2005 ir 2006 m., sumokėtą apmokestinus pareiškėjui pagrindinėje byloje išmokėtus kapitalo bendrovių, kurių buveinės yra Lenkijos teritorijoje, dividendus.

### Teisinis pagrindas

#### *Lenkijos teisė*

- 3 Pagrindinės bylos aplinkybėms, t. y. 2005 ir 2006 m., taikomos redakcijos 1992 m. vasario 15 d. Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo (*ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U., Nr. 54, 654 pozicija, toliau – Pelno mokesčio įstatymas*) 6 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

„Nuo mokesčio atleidžiami:

<...>

- 10) investiciniai fondai, vykdančys veiklą pagal [2004 m. gegužės 27 d. Investicinių fondų įstatymo (*ustawa o funduszach inwestycyjnych, Dz. U., Nr. 146, 1546 pozicija (toliau – Investicinių fondų įstatymas)*] nuostatas.“

- 4 Pelno mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalis buvo pakeista 2010 m. lapkričio 25 d. Įstatymu, iš dalies keičiančiu Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymą, Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą ir Fiksuoto pajamų mokesčio, taikomo kai kurioms fizinių asmenų gautoms pajamoms, įstatymą (*ustawa – Zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, Dz. U., Nr. 226, 2010, 1478 pozicija*). Šioje nuostatoje, įsigaliojusioje 2011 m. sausio 1 d., numatyta:

„Nuo mokesčio atleidžiami:

<...>

- 10) investiciniai fondai, vykdančys veiklą pagal [Investicinių fondų] įstatymo nuostatas;

10a) kolektyvinio investavimo subjektai, turintys buveinę kitoje nei Lenkijos Respublika Europos Sąjungos valstybėje narėje ar kitoje Europos ekonominei erdvei [EEE] priklausančioje valstybėje ir tenkinantys šias kumuliacines sąlygas:

- a) buveinės valstybėje narėje pelno mokesčiu apmokestinamos visos jų pajamos, kad ir kokia būtų jų kilmė;
- b) jų veiklos vienintelis tikslas yra kolektyvinis investavimas į vertybinius popierius, į pinigų rinkos priemones ir kitas turtines teises, finansų išteklius, surinktus viešojo ar neviešojo konkurso būdu perkant jų vertybinius popierius;
- c) jie vykdo veiklą turėdami valstybės narės, kurioje yra jų buveinė, kompetentingos finansų rinkos priežiūros institucijos išduotą licenciją <...>;
- d) jų veiklą tiesiogiai kontroliuoja valstybės narės, kurioje yra šių subjektų buveinė, kompetentingos finansų rinkos priežiūros institucijos;
- e) paskirtas depozitoriumas turtui saugoti;
- f) juos valdo ūkio subjektai, kuriems valstybės narės, kur yra jų buveinė, kompetentingos finansų rinkos priežiūros institucijos jų veiklai yra išdavusios licenciją.“

5 Pelno mokesčio įstatymo 22 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Dividendų ir kitų pajamų, gaunamų iš turimų juridinių asmenų, turinčių buveinę Lenkijos Respublikoje <...>, kapitalo dalių, mokesčio tarifas, išskyrus 2 dalyje numatytas išimtis, yra 19 % nuo gautų pajamų.

2. Asmenų, kurie nurodyti 3 straipsnio 2 dalyje, pajamoms, minimoms 1 dalyje, taikomas 19 % tarifas, nebent sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytoje su valstybe, kurioje yra apmokestinamojo asmens buveinė arba administracija, numatyta kitaip.“

6 Iš dalies pakeisto Investicinių fondų įstatymo 1 straipsnyje numatyta:

„Šiame įstatyme įtvirtinami investicinių fondų, kurių buveinė Lenkijos Respublikos teritorijoje, steigimo ir veiklos principai bei užsienio fondų ir valdymo bendrovių veiklos Lenkijos Respublikos teritorijoje principai.“

7 Šio įstatymo 2 straipsnio 7 ir 9 punktuose numatyta:

„Šiame įstatyme:

<...>

7) valstybės narės reiškia Europos Sąjungos valstybes nares, išskyrus Lenkijos [Respubliką];

<...>

9) užsienio fondas reiškia atviro tipo investicinį fondą arba investicinę bendrovę, kurios buveinė yra valstybėje narėje ir kuri vykdo veiklą pagal Bendrijos teisės nuostatas, reglamentuojančias kolektyvinį investavimą į vertybinius popierius;

<...>“

8 Šio įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Investicinis fondas yra juridinis asmuo, kurio veiklos vienintelis tikslas – kolektyvinis investavimas į vertybinius popierius, į pinigų rinkos priemones ir kitas įstatymu nustatytas turtines teises, finansų išteklius, surinktus viešojo ar neviešojo konkurso būdu perkant jų vertybinius popierius.“

#### *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis*

9 Pagal [Lenkijos Respublikos] vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų vyriausybės sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos (*Umowa między Rządem [Polskiej] Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu*), pasirašytos 1974 m. spalio 8 d. Vašingtone (*Dz. U.* 1976, Nr. 31, 178 pozicija, toliau – Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis), 11 straipsnį:

„1. Dividendai, kurių šaltinis yra Susitariančiojoje Valstybėje ir kurie išmokėti kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentui, apmokestinami toje kitoje valstybėje.

2. Susitariančioji Valstybė, kurios teritorijoje yra bendrovės buveinė, taip pat gali apmokestinti šiuos dividendus pagal savo teisę, tačiau mokeskis negali viršyti:

- a) 5 % dividendų bruto sumos, jei gavėjas yra juridinis asmuo, turintis bent 10 % dividendus išmokančios bendrovės balsavimo teisę suteikiančių akcijų;
- b) visais kitais atvejais – 15 % dividendų bruto sumos.

Ši dalis netaikoma juridinio asmens pelno, iš kurio išmokėti dividendai, apmokestinimui.

<...>.“

#### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

10 2010 m. gruodžio mėn. pareiškėjas pagrindinėje byloje, investicinis fondas, kurio buveinė yra Jungtinėse Amerikos Valstijose ir kurio veikla, be kita ko, apima investavimą į Lenkijos bendrovės, paprašė Lenkijos mokesčių administratoriaus gražinti fiksuoto pelno mokesčio, kuriuo taikant 15 % tarifą buvo apmokestinti jam Lenkijoje įsteigtų bendrovių išmokėti dividendai, permoką. Pareiškėjas pagrindinėje byloje teigė, kad jo teisė į grąžinimą pagrįsta Pelno mokesčio įstatymo 22 straipsnio 1 dalimi, aiškinama kartu su Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 11 straipsnio 2 dalies b punktu.

11 Šis prašymas buvo atmestas 2011 m. gegužės 2 d. sprendimu, nes pareiškėjas pagrindinėje byloje, kaip Jungtinių Amerikos Valstijų teritorijoje įsteigtas investicinis fondas, netenkino atleidimo nuo mokesčio sąlygų, nustatytų Pelno mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 10 punkte.

12 Šį sprendimą patvirtinus 2011 m. spalio 6 d. direktoriaus sprendimu, pareiškėjas pagrindinėje byloje pareiškė ieškinį dėl panaikinimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme; jis teigė, kad Pelno mokesčio įstatymo nuostatos diskriminuoja trečiosiose valstybėse įsteigtus investicinius fondus, palyginti su įsteigtaisiais Lenkijoje.

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar, atsižvelgiant į specialų Pelno mokesčio įstatyme numatytą atleidimą nuo mokesčio, kuris lygiavertis asmeniniam visiškam atleidimui nuo pelno mokesčio, taikomam investiciniams fondams laikantis Investicinių fondų įstatyme nustatytą

reikalavimų, ir į glaudų šio įstatymo nuostatų ir šio atleidimo nuo mokesčio ryšį, šio Lenkijos įstatymo nuostatas reikia nagrinėti atsižvelgiant ne į laisvo kapitalo judėjimo principą, bet į įsisteigimo laisvės principą.

- 14 Darydamas prielaidą, kad jam reikės atlikti tyrimą, kiek tai susiję su laisvo kapitalo judėjimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai yra nepateisintas šios laisvės ribojimas.
- 15 Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar veiklos vykdymo metodų ir srities panašumo, kai egzistuoja skirtumai dėl Sąjungos teisėje ir trečiosios valstybės teisėje nustatytų reikalavimų, taikomų investicinių fondų steigimui ir veiklai, pakanka norint pripažinti, kad Lenkijoje buveinę turintys investiciniai fondai yra panašūs į investicinius fondus, kurių buveinė Jungtinėse Amerikos Valstijose.
- 16 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad galimą apribojimą galėtų pateisinti būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą dėl atleidimo nuo mokesčio asmeninio pobūdžio ir jis taip pat yra proporcingas.
- 17 Šiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
  - „1. Ar [SESV 63 straipsnis] taikomas, kai būtų nagrinėjantis teismas turi nustatyti, ar bendro asmeninio atleidimo nuo mokesčio srityje valstybė narė gali taikyti nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias teisinė apmokestinamųjų asmenų situacija diferencijuojama taip, kad investicinių fondų, kurių buveinė yra vienoje iš <...> Sąjungos valstybių narių, gauti dividendai atleidžiami nuo fiksuoto pelno mokesčio, bet investicinio fondo, kuris yra Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių rezidentas, gauti dividendai neatleidžiami?
  2. Ar nacionalinėje teisėje numatyta skirtingą fondų, kurių buveinė yra trečiojoje valstybėje, ir fondų, kurių buveinė yra vienoje iš Sąjungos valstybių narių, vertinimą siekiant taikyti asmeninį atleidimą pelno mokesčio srityje galima laikyti teisiškai pagrįstu, atsižvelgiant į [SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, aiškinamą kartu su SESV 65 straipsnio 3 dalimi]?“

### **Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį**

- 18 Žodinis bylos nagrinėjimas baigtas 2013 m. lapkričio 6 d., kai generalinis advokatas pateikė išvadą byloje.
- 19 2013 m. gruodžio 6 d. raštu, kurį Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2013 m. gruodžio 9 d., pareiškėjas pagrindinėje byloje, remdamasis Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsniu, iš esmės prašė atnaujinti žodinę proceso dalį, nes paaiškėjo naujų faktinių aplinkybių, kurios gali būti lemiamos Teisingumo Teismui priimant sprendimą. Šios šalies teigimu, Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių institucijos informavo, kad Lenkijos mokesčių institucijos pradėjo informacijos mainų procedūrą dėl su ja susijusios bylos, kurios dalykas yra toks pats kaip pagrindinės bylos.
- 20 Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas, išklašęs generalinį advokatą, pagal savo Procedūros reglamento 83 straipsnį gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį – pirmiausia, jeigu jis mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos arba jeigu baigus žodinę proceso dalį šalis pateikė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą (žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Vodafone Omnitel ir kt.*, C-228/12–C-232/12 ir C-254/12–C-258/12, 26 punktą).

- 21 Šioje byloje išklausęs generalinį advokatą Teisingumo Teismas mano, kad turi visą reikalingą informaciją tam, kad atsakytų į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą ir kad pareiškėjo pagrindinėje byloje nurodytas naujas faktas negali daryti lemiamos įtakos Teisingumo Teismo sprendimui.
- 22 Todėl nereikia patenkinti pareiškėjo pagrindinėje byloje prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį.

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- 23 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia nustatyti, ar SESV 63 straipsnis taikomas esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai pagal valstybės narės mokesčių teisės aktus šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės trečiojoje valstybėje įsteigtam investiciniam fondui išmokėtiems dividendams netaikomas atleidimas nuo mokesčio, o investiciniams fondams, įsteigtiems šioje valstybėje narėje, šis atleidimas nuo mokesčio taikomas.
- 24 Tik Lenkijos vyriausybė mano, kad šiuos nacionalinės teisės aktus reikia vertinti atsižvelgiant ne į laisvą kapitalo judėjimą, bet į įsisteigimo laisvę arba laisvę teikti paslaugas. Šios vyriausybės teigimu, pagrindinėje byloje nagrinėjamo asmeninio atleidimo nuo mokesčio, kuris taikomas visoms kai kurių ūkio subjektų pajamoms, neatsižvelgiant į jų atliktų sandorių rūšį, tikslas ne nustatyti atskyrimo kriterijų, pagrįstą įsisteigimo vieta, bet skatinti vartotoją naudotis investicinių fondų, kurie vykdo veiklą tiksliai apibrėžtomis teisinėmis sąlygomis, paslaugomis. Be to, investicinių fondų vykdoma veikla laikoma finansų tarpininko paslaugų teikimo arba turto portfelio valdymo veikla, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį arba SESV 56 straipsnį.
- 25 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad dividendų mokestiniam vertinimui gali būti taikomas su įsisteigimo laisve susijęs SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo judėjimu susijęs SESV 63 straipsnis ir kad dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, 89 ir 90 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).
- 26 Konkrečiai kalbant, nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik tokioms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškia įtaką bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą, patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 91 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 27 Iš to matyti, kad, kiek tai susiję su trečiosios šalies kilmės dividendais, kai iš tokių nacionalinės teisės aktų dalyko matyti, kad jie taikomi tik kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškia įtaką atitinkamos bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą, negalima remtis nei SESV 49, nei SESV 63 straipsniu (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 98 punktą).
- 28 Tačiau nacionalinės nuostatos, taikomos kapitalo dalims, turimoms vieninteliu tikslu – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 92 punktą).
- 29 Aplinkybėmis, susijusiomis su iš trečiosios šalies gautų dividendų mokestiniu vertinimu, reikia pripažinti, kad pakanka išnagrinėti nacionalinės teisės aktų dalyką, norint įvertinti, ar iš trečiųjų šalių gautų dividendų mokestinis vertinimas patenka į ESV sutarties nuostatų dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 96 punktą).

- 30 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nacionalinės teisės aktai dėl iš trečiųjų šalių gautų dividendų mokestinio vertinimo, kurie taikomi ne vien situacijoms, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą įtaką dividendus išmokančios bendrovės sprendimams, turi būti vertinami atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį. Todėl bendrovė, įsteigta valstybėje narėje, neatsižvelgiant į jos turimų trečiojoje šalyje įsisteigusios dividendus išmokančios bendrovės dalių kiekį, gali remtis šia nuostata ginčydama tokių teisės aktų teisėtumą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 99 punktą).
- 31 Tačiau svarbu vengti, kad dėl SESV 63 straipsnio 1 dalies aiškinimo, kiek tai susiję su santykiškai su trečiosiomis šalimis, ūkio subjektai, kurie nepatenka į įsisteigimo laisvės teritorinę taikymo sritį, galėtų turėti iš jos naudos (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 100 punktą).
- 32 Kaip teigė generalinis advokatas išvados 21 punkte, šis vertinimas, susijęs su trečiosios šalies bendrovės dividendų, išmokėtų valstybės narės teritorijoje įsisteigusiam asmeniui, mokestiniu vertinimu, taip pat taikomas situacijai, kai bendrovė, įsteigta valstybėje narėje, moka dividendus savo akcininkui, įsisteigusiam trečiojoje šalyje, kaip yra pagrindinėje byloje.
- 33 Iš tiesų, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamu atleidimu nuo mokesčio, numatytu Pelnų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje, nedaromas skirtumas pagal kapitalo dalių, už kurias investiciniai fondai gauna dividendų, rūšį. Antra, neegzistuoja rizika, kad ūkio subjektas, nepatenkantis į įsisteigimo laisvės teritorinę taikymo sritį, gaus iš jos naudos, nes pagrindinėje byloje nagrinėjami mokesčių teisės aktai susiję su šių dividendų mokestiniu vertinimu ir jais neketinama kliudyti ūkio subjektams iš trečiųjų šalių patekti į nacionalinę rinką.
- 34 Šios išvados nepaneigia, be kita ko, Lenkijos vyriausybės pateikti argumentai, priminti šio sprendimo 24 punkte, nes nustatant, ar šiems teisės aktams taikomas SESV 63 straipsnis, reikia išnagrinėti ne šiuose teisės aktuose nustatyto atleidimo nuo mokesčio pobūdį ar investicinio fondo veiklos pobūdį, bet veikiau investicinio fondo turimų bendrovių rezidenčių kapitalo dalių formą.
- 35 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 straipsnis, susijęs su laisvu kapitalo judėjimu, taikomas esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai pagal nacionalinės mokesčių teisės aktus valstybėje narėje įsteigtos bendrovės trečiojoje valstybėje įsteigtam investiciniam fondui išmokėtiems dividendams netaikomas atleidimas nuo mokesčio, o investiciniams fondams, įsteigtiems šioje valstybėje narėje, šis atleidimas nuo mokesčio taikomas.

#### *Dėl antrojo klausimo*

- 36 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami valstybės narės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos atleidimas nuo mokesčio netaikomas dividendams, kuriuos šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės moka trečiojoje valstybėje įsteigtam investiciniam fondui.
- 37 Konkrečiai kalbant, pagal pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikomos 2005 m. bei 2006 m. ir iki 2011 m. sausio mėn. galiojusios redakcijos Pelnų mokesčio įstatymą bendrovės rezidentės išmokėti dividendai trečiojoje šalyje įsteigtam investiciniam fondui buvo apmokestinami 19 % mokesčio prie pajamų šaltinio tarifu, išskyrus tuos atvejus, kai pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį buvo taikomas kitas tarifas, o tokiems dividendams, kai jie buvo mokami investiciniam fondui rezidentui, jei tas fondas taip pat atitiko Lenkijos Investicinių fondų įstatyme nustatytus reikalavimus, buvo taikomas atleidimas nuo mokesčio.

## Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo egzistavimo

- 38 Pirmiausia reikia priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos vis dėlto turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, 14 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 39 Šiuo klausimu iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 40 punktą; 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305, 50 punktą ir minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 15 punktą).
- 40 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamame nacionalinės teisės akte numatytas atleidimas nuo mokesčio buvo taikomas tik investiciniams fondams, kurie vykdo veiklą pagal Investicinių fondų įstatymą.
- 41 Kaip taip pat matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą nacionalinės teisės aktą investiciniams fondams atleidimas nuo mokesčio taikomas tik su sąlyga, kad jų buveinė yra Lenkijos teritorijoje. Todėl investiciniams fondams nerezidentams išmokėtiems dividendams negali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio tik dėl jų įsteigimo vietos, net jei šiems dividendams galbūt galėtų būti sumažintas mokesčio tarifas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.
- 42 Toks skirtingas investicinių fondų rezidentų ir investicinių fondų nerezidentų dividendų mokestinis vertinimas gali atgrasyti, pirma, trečiojoje šalyje įsteigtus investicinius fondus investuoti į Lenkijoje įsteigtas bendroves ir, antra, šioje valstybėje narėje reziduojančius investuotojus įsigyti investicinių fondų nerezidentų kapitalo dalių (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 17 punktą).
- 43 Vadinas, tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.
- 44 Tačiau reikia išnagrinėti, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į ESV sutarties nuostatas.

## Dėl SESV 64 straipsnio 1 dalies taikytinumo

- 45 Pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį SESV 63 straipsnio nuostatos neklaido taikyti trečiosioms valstybėms 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas.
- 46 Šiuo klausimu pastabose ir per posėdį Lenkijos ir Vokietijos vyriausybės teigė, kad, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatytas Lenkijos bendrovių investiciniams fondams nerezidentams išmokėtų dividendų apmokestinimas, galiojo dar iki 1993 m. gruodžio 31 d., vėliau ši apmokestinimo tvarka nebuvo pakeista, ir, antra, kadangi šis apmokestinimas buvo taikomas nedarant jokio skirtumo, t. y. nepaisant turimų Lenkijos bendrovės akcijų kiekio, pagrindinėje byloje nagrinėjamą kapitalo judėjimą gali apimti sąvoka „tiesioginės investicijos“, kaip antai nurodyta Teisingumo Teismo praktikoje. Bet kuriuo atveju nagrinėjamas apribojimas apima finansinių paslaugų teikimą.



- 47 Kalbant apie SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytą laiko kriterijų, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nors iš esmės Sąjungos aktu nustatytą datą galiojančių teisės aktų turinį turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas turi pateikti Sąjungos sąvokos, kuria vadovaujamosi Sąjungos leidžiančią nukrypti tvarką taikant konkrečią datą „galiojantiems“ nacionalinės teisės aktams, aiškinimo gaires (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. 2006, p. I-11753, 191 punktą).
- 48 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad bet kokiems nacionalinės teisės aktams, priimtiems vėliau nei taip nurodyta data, vien dėl šio fakto nėra automatiškai netaikoma nagrinėjamu Sąjungos aktu įtvirtinta leidžianti nukrypti tvarka. Iš tikrųjų nuostata, kuri pagal savo esmę yra tapati ankstesniems teisės aktams arba kuri tik sumažina ar panaikina ankstesniuose teisės aktuose esančią Sąjungos teisėje įtvirtintų teisių ir laisvių naudojimosi kliūtį, patenka į leidimo nukrypti taikymo sritį. Tačiau teisės aktai, kurie grindžiami kitokia logika negu ankstesni teisės aktai ir kurie įtvirtina naujas procedūras, negali būti prilyginami nagrinėjamu Sąjungos aktu nurodytą datą galiojančiam teisės aktui (žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 192 punktą ir 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 41 punktą).
- 49 Šiuo klausimu iš Komisijos pastabų matyti, ir Lenkijos vyriausybė to neginčijo, kad Pelno mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 10 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio buvo nustatytas 1997 m. rugpjūčio 28 d. įstatymu.
- 50 Todėl, kaip nurodo generalinis advokatas išvados 57 punkte, apribojimas, kaip jis suprantamas pagal Sutarties nuostatas, susijusias su laisvu kapitalo judėjimu, paliktas galioti po 1993 m. gruodžio 31 d., iki šios datos neegzistavo.
- 51 Iš tiesų 1993 m. gruodžio 31 d. Lenkijos bendrovių mokamiems dividendams užsienio ūkio subjektams buvo taikomas arba tas pats mokeskis prie pajamų šaltinio kaip dividendams, kurie buvo mokami Lenkijoje įsteigtiems ūkio subjektams, arba sumažintas mokesčio tarifas pagal Lenkijos Respublikos ir atitinkamos valstybės sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. 1997 m. rugpjūčio 28 d. įstatymu, nurodytu šio sprendimo 49 punkte, pirmą kartą buvo nustatytas apribojimas, nes juo numatytas skirtingas investicinių fondų rezidentų ir investicinių fondų nerezidentų vertinimas, pirmuosius atleidžiant nuo mokesčio prie pajamų šaltinio ir netaikant administracinių procedūrų, susijusių su jiems išmokėtų dividendų fiksuotu mokesčiu.
- 52 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai neturėtų būti laikomi 1993 m. gruodžio 31 d. egzistavusiu apribojimu, nes elementas, kuris riboja laisvą kapitalo judėjimą, t. y. Pelno mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 10 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, buvo įtrauktas vėliau, nukrypstant nuo ankstesnės teisės akto logikos ir nustatant naują procedūrą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 48 punkte nurodytą teismo praktiką.
- 53 Kadangi laiko kriterijus neįvykdytas ir kadangi SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatyti du kriterijai – laiko ir materialusis – turi būti įvykdyti kartu, pastarasis straipsnis netaikytinas pagrindinėje byloje ir nebūtina nagrinėti, ar materialusis kriterijus įvykdytas.

#### Dėl apribojimo pateisinimo

- 54 Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.
- 55 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų dėl jų gyvenamosios vietos arba dėl valstybės narės, kur jie

investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 57 punktą; 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, Rink. p. I-3553, 32 punktą ir minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 56 punktą).

- 56 Iš tiesų ši nukrypti leidžianti nuostata savo ruožtu yra ribojama SESV 65 straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 57 punktą).
- 57 Taigi SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiamą skirtingą požiūrį reikia skirti nuo šio straipsnio 3 dalimi uždraustos diskriminacijos. Iš teismo praktikos matyti, jog tam, kad tokios nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, būtų laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodas požiūris būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 58 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

Dėl objektyvaus situacijų panašumo

- 58 Kalbant apie panašumą, pirmiausia pažymėtina, kad dėl nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuria siekiama neapmokestinti bendrovių rezidenčių paskirstyto pelno, dividendus gaunančio investicinio fondo rezidento padėtis yra panaši į juos gaunančio investicinio fondo nerezidento padėtį tiek, kiek šiais abiem atvejais gautas pelnas iš esmės gali būti dvigubo ekonominio apmokestinimo ar apmokestinimo grandinės objektu (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation* 62 punktą; *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 113 punktą; 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-284/09, Rink. p. I-9879, 56 punktą ir minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 42 punktą bei jame nurodytą teismo praktiką).
- 59 Tačiau kadangi vien dėl to, kad atitinkama valstybė narė įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, kyla apmokestinimo grandinės arba ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojus, neatsižvelgiant į trečiojoje valstybėje taikomą bet kokią apmokestinimą, SESV 63 straipsniu ši valstybė narė, nustatanti atleidimą nuo mokesčio dividendams, kuriuos ūkio subjektams rezidentams išmokėjo kitos bendrovės rezidentės, įpareigojama vienodai vertinti ir trečiosiose valstybėse įsisteigusiams ūkio subjektams išmokėtus dividendus (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the FII Group Litigation* 72 punktą; *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 60 punktą ir *Komisija prieš Vokietiją* 57 punktą).
- 60 Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių teisės aktuose toks lygiavertis vertinimas nenumatytas. Iš tiesų, nors šiais teisės aktais siekiama išvengti nacionalinių dividendų, kuriuos gavo investiciniai fondai rezidentai, dvigubo ekonominio apmokestinimo, užtikrinant, kad šių fondų narių situacija būtų panaši į individualių investuotojų, jais nepanaikinamas ir net nesumažinamas dvigubas apmokestinimas, kuris gali būti taikomas investiciniams fondams nerezidentams, gaunantiems tokius dividendus.
- 61 Antra, primintina, kad siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus, atspindi objektyvų situacijų skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į atitinkamus tokiomis teisės aktais įtvirtintus atskyrimo kriterijus dėl paskirstyto pelno apmokestinimo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 28 punktą).

- 62 Šiuo atveju neginčytina, kad vienintelis pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių teisės aktuose nustatytas atskyrimo kriterijus pagrįstas investicinių fondų įsteigimo vieta, t. y. tik Lenkijoje įsteigtų investicinių fondų gautiems dividendams gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio. Iš tiesų atleidimas nuo mokesčio, taikomas investiciniams fondams rezidentams, nesiejamas su pajamų, paskirstytų jų dalininkams, apmokestinimu.
- 63 Atsižvelgiant į šį atskyrimo kriterijų, situacijų panašumas turi būti vertinamas vien investicijų įmonės lygmeniu, nes nagrinėjamoje priemonėje ar teisės akte neatsižvelgiama į jos dalininkų mokesstinę padėtį (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 32, 39 ir 41 punktus).
- 64 Todėl negalima pritarti Vokietijos vyriausybės pateiktam argumentui, pagal kurį paprastai apribojimo poveikis gali būti neutralizuotas, jei investuotojos savo rezidavimo valstybėje gali įtraukti į savo asmeninę mokesstinę skolą mokesťį prie šaltinio, kuris taikomas investiciniams fondams nerezidentams, arba atimti šį mokesťį iš mokesčio bazės, kuri nustatoma jų rezidavimo valstybėje.
- 65 Trečia, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo ir Lenkijos, Vokietijos, Ispanijos, Prancūzijos, Italijos ir Suomijos vyriausybių bei Komisijos pastabų matyti, kad investicinio fondo, kurio buveinė yra trečiojoje valstybėje, situacija nėra panaši į Lenkijoje įsteigtų investicinių fondų, kuriems taikomas Investicinių fondų įstatymas, ar investicinių fondų, kurie turi registruotą buveinę kitoje valstybėje narėje, situaciją.
- 66 Konkrečiau kalbant, investicinių fondų, kurių buveinė yra Jungtinėse Amerikos Valstijose, skirtumas nuo investicinių fondų, kurių buveinė yra Sąjungos valstybėse narėse, skirtumas iš esmės yra tas, kad steigiant Europos investicinius fondus ir jų veiklai taikomi vienodi teisės aktai, t. y. 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 85/611/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo (OL L 375, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 1 t., p. 139, toliau – KIAVPS direktyva), iš dalies pakeista 2004 m. balandžio 21 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/39/EB (OL L 145, p. 1), kurios reikalavimai iš esmės buvo perkelti į Investicinių fondų įstatymą. Kadangi tik šiuos reikalavimus atitinkantiems investiciniams fondams galėjo būti taikomas Pelno mokesčio įstatyme numatytas atleidimas nuo mokesčio, investicinių fondų nerezidentų, kuriems netaikoma KIAVPS direktyva, teisinė ir faktinė situacija iš esmės skiriasi nuo Sąjungos valstybėje narėje įsteigto investicinio fondo situacijos.
- 67 Tačiau aplinkybės, kad investiciniai fondai nerezidentai nėra vienodos Sąjungos teisės aktų sistemos, įdiegtos KIAVPS direktyva, reglamentuojančia investicinių fondų steigimo ir veiklos tvarką Sąjungoje, ir vidaus teisę perkeltos Lenkijos investicinių fondų įstatymu, dalis, savaime neturėtų pakakti nustatyti faktą, jog šių fondų situacijos skiriasi. Iš tiesų, kadangi KIAVPS direktyva netaikoma trečiojoje šalyje įsteigtiems investiciniams fondams, nes jie nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, reikalavimas, kad šie fondai būtų reglamentuojami taip pat, kaip ir investiciniai fondai rezidentai, panaikintų kapitalo judėjimo laisvės veiksmingą poveikį.
- 68 Bet kuriuo atveju, kaip nurodė generalinis advokatas išvados 37 ir 38 punktuose ir kaip jau nurodyta šio sprendimo 62 punkte, kadangi vienintelis pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės mokesčių teisės aktuose nustatytas atskyrimo kriterijus pagrįstas investicinių fondų įsteigimo vieta, ir tik Lenkijoje įsteigtų investicinių fondų gautiems dividendams gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio, kiek tai susiję su pagrindine byla, šiuo atveju trečiojoje šalyje įsteigtų investicinių fondų reglamentavimo ir Sąjungoje taikomo vienodo reglamentavimo palyginimas nėra reikšmingas, nes jis nėra šioje byloje taikomų teisės aktų dalis.

- 69 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, pagal valstybės narės mokesčių teisės aktus, kaip antai Pelno mokesčio įstatymą, kuriuose kaip pagrindinis atskyrimo kriterijus nustatyta investicinių fondų rezidavimo vieta, į kurią atsižvelgiant taikomas arba netaikomas mokestis prie pajamų šaltinio dividendams, kuriuos jiems išmoka Lenkijos bendrovės, investicinių fondų nerezidentų situacija yra objektyviai panaši kaip ir tų fondų, kurių buveinė yra Lenkijos teritorijoje.
- 70 Tai nustačius dar reikia išnagrinėti, ar iš tokių nacionalinės teisės normų, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, kylantis apribojimas yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 63 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

#### Dėl privalomojo bendrojo intereso pagrindo egzistavimo

– Būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą

- 71 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimą (2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-493/09, Rink. p. I-9247, 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 72 Šiuo klausimu, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir kaip teigė visos vyriausybės bei Komisija Teisingumo Teismui pateiktose pastabose, nesant bendrų teisės aktų dėl administracinio bendradarbiavimo su trečiosiomis valstybėmis, panašių į Sąjungoje egzistuojančią 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), Lenkijos mokesčių administratorius negali patikrinti, kiek tai susiję su investiciniais fondais nerezidentais, ar laikomasi Lenkijos teisės aktuose nustatytų specialių sąlygų, ir įvertinti remiantis šiais teisės aktais atliktų patikrinimų apimtį ir veiksmingumą, palyginti su KIAVPS direktyvoje numatyto sustiprinto bendradarbiavimo Sąjungoje mechanizmu.
- 73 Tačiau, kiek tai susiję su argumentu dėl teisinių priemonių, leidžiančių Lenkijos mokesčių institucijoms patikrinti Jungtinėse Amerikos Valstijose įsteigtų investicinių fondų pateiktus įrodymus ir informaciją, siekiant nustatyti jų panašumą į Lenkijoje ar kitoje valstybėje narėje įsteigtus investicinius fondus, nebuvimo, reikia pažymėti, kad KIAVPS direktyva nustatytas informacijos tarp valstybių narių keitimosi mechanizmas yra jų institucijų, atsakingų už investicinių fondų licencijavimą ir priežiūrą, bendradarbiavimo sistemos dalis, siekiant užtikrinti jų užduočių, kurių apimtis apibrėžta šios direktyvos 50 straipsnio 5 dalyje, įgyvendinimą.
- 74 Remiantis minėtu straipsniu, kompetentingos institucijos, gaunančios konfidencialią informaciją, gali ja pasinaudoti tik vykdydamos savo pareigas, t. y. arba tikrinti, ar KIAVPS ar įmonės, dalyvaujančios jų verslo veikloje, atitinka šiam verslui pradėti taikomus reikalavimus, stebėti jų verslo eigą, valdymo ir apskaitos tvarką bei vidinės kontrolės sistemą, taip pat taikyti sankcijas arba administracinių skundų dėl kompetentingųjų institucijų priimtų sprendimų atvejais, arba teismo procesuose, pradėtuose pagal KIAVPS direktyvos 51 straipsnio 2 dalį.
- 75 Be to, kitose KIAVPS direktyvos nuostatose, susijusiose su informacijos mainų sistema, akcentuojama profesinių paslapčių apsauga šioje srityje.
- 76 Iš KIAVPS direktyvos 50 straipsnio 5 dalies ir jos bendros sistemos matyti, kad ši informacijos mainų sistema yra šia direktyva įgyvendintos priežiūros sistemos dalis. Todėl ši numatyta valstybių narių bendradarbiavimo forma susijusi ne su mokesčių sritimi, o tik su investicinių fondų veikla KIAVPS srityje.

- 77 Todėl KIAVPS direktyva negali suteikti Lenkijos mokesčių administratoriui teisės atlikti ar pavesti atlikti patikrinimo, kad išsiaiškintų, ar investiciniai fondai vykdo pareigas, jiems nustatytas Investicinių fondų įstatymu, nes ši teisė šia direktyva suteikta priežiūros institucijoms.
- 78 Taip pat KIAVPS direktyva negali suteikti valstybės narės priežiūros institucijai teisės keisti informacija, kurią ji gavo atlikusi savo teritorijoje įsteigtų investicinių fondų patikrinimus, su apmokestinimo valstybės narės priežiūros institucija tam, kad apmokestinimo valstybės narės priežiūros instituciją šią informaciją perduotų nacionalinėms mokesčių institucijoms.
- 79 Iš to, kas minėta, matyti, kad aplinkybė, jog KIAVPS direktyva nustatyta informacijos mainų sistema negali būti taikoma investiciniams fondams nerezidentams, negali pateisinti pagrindinėje byloje nagrinėjamo apribojimo.
- 80 Be to, investiciniams fondams nerezidentams netaikant atleidimo nuo mokesčio vien dėl to, kad jie įsteigti trečiosios valstybės teritorijoje, pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinės mokesčių teisės aktais nesuteikiama galimybė šiems mokesčių mokėtojams įrodyti, kad jie atitinka panašius į Investicinių fondų įstatyme nustatytus reikalavimus.
- 81 Iš Teisingumo Teismo praktikos aiškiai matyti, kad Sąjungos valstybėms narėms bendradarbiaujant negalima *a priori* atmesti to, kad mokesčių mokėtojas gali pateikti tinkamų įrodymų, kuriais remdamasis apmokestinimo valstybės narės mokesčių administratorius galėtų aiškiai ir tiksliai patikrinti, ar jis atitinka tokius pačius reikalavimus, kokie numatyti jo rezidavimo valstybės teisės aktuose (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų A 59 punktą ir *Komisija prieš Portugaliją* 46 punktą).
- 82 Tačiau ši teismo praktika negali būti visa taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių, nes šis judėjimas susijęs su kitu teisiniu kontekstu (minėto Sprendimo A 60 punktas; 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983,69 punktas; 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rink. p. I-10659, 40 punktas ir Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 65 punktas).
- 83 Iš tiesų reikia pažymėti, kad Direktyvoje 77/799 nustatytos valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimo sistemos tarp valstybių narių ir trečiosios šalies kompetentingų institucijų nėra, jeigu ši trečioji šalis neprisiėmė jokių tarpusavio pagalbos išsipareigojimų (minėtų sprendimų *Komisija prieš Italiją* 70 punktas; *Établissements Rimbaud* 41 punktas ir *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 66 punktas).
- 84 Iš minėtų svarstymų matyti, kad pateisinimas būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą priimtinas tik kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčio lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar įvykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš trečiosios valstybės kompetentingų institucijų, o dėl to, kad ši trečioji valstybė neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, paaiškėja, jog iš jos neįmanoma jos gauti (žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 85 Tačiau, priešingai nei bylose, kuriose buvo priimti šio sprendimo 82 punkte nurodyti sprendimai, kai neegzistavo jokių nagrinėjamų trečiųjų valstybių sutartinių pareigų pateikti informaciją, todėl Teisingumo Teismas atmetė galimybę mokesčių mokėtojui pačiam pateikti reikalingus įrodymus, kad būtų teisingai nustatyti atitinkami mokesčiai, pagrindinėje byloje egzistuoja Lenkijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų tarpusavio administracinės pagalbos reglamentavimas, leidžiantis keisti informacija, būtina taikant mokesčių teisės aktus.
- 86 Konkrečiau kalbant, ši bendradarbiavimo sistema išplaukia iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 23 straipsnio ir 1988 m. sausio 25 d. Strasbūre pasirašytos Europos Tarybos ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) konvencijos dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais 4 straipsnio.

- 87 Iš to matyti, kad atsižvelgiant į Lenkijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų tarpusavio sutartinius įsipareigojimus, kuriais nustatoma bendra teisinė bendradarbiavimo sistema ir numatomas atitinkamų nacionalinių institucijų informacijos mainų mechanizmas, negalima *a priori* atmesti to, kad Jungtinių Amerikos Valstijų teritorijoje įsteigti investiciniai fondai gali būti įpareigoti pateikti tinkamų įrodymų, leidžiančių Lenkijos mokesčių institucijoms, bendradarbiaujant su kompetentingomis Jungtinių Amerikos Valstijų institucijomis, patikrinti, ar šie fondai vykdo veiklą panašiomis sąlygomis kaip ir Sąjungos teritorijoje įsteigti fondai.
- 88 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas turi patikrinti, ar Lenkijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų tarpusavio sutartiniai įsipareigojimai, kuriais nustatoma bendra teisinė bendradarbiavimo sistema ir numatomas atitinkamų nacionalinių institucijų informacijos mainų mechanizmas, iš tiesų gali leisti Lenkijos mokesčių institucijoms pririnkus patikrinti Jungtinėse Amerikos Valstijose įsteigtų investicinių fondų pateiktą informaciją, susijusią su jų steigimo ir veiklos vykdymo sąlygomis, tam, kad nustatytų, jog jų veikla reglamentuojama panašiai kaip Sąjungoje.
- Būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos darną
- 89 Grįsdama argumentą, pagal kurį pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinės mokesčių teisės aktais nustatytas apribojimas pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną, Lenkijos vyriausybė teigia, kad šiuose teisės aktuose numatytas atleidimas nuo mokesčio glaudžiai susijęs su investicinių fondų savo dalininkams išmokamų sumų apmokestinimu. Mokesčių sistemos darną būtų užtikrinta garantuojant vienodą faktinį konkretaus apmokestinamojo asmens pajamų apmokestinimą neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje narėje jos gautos, ir kurį taikant būtų atsižvelgiama į kitose valstybėse narėse sumokėtų mokesčių dydį.
- 90 Be to, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad esant situacijoms, apimančioms trečiąsias valstybes, būtent kai tai susiję su investiciniais fondais, reikėtų išplėsti mokesčių darnos sąvoką ir kartu vertinti skirtingas apmokestinimo stadijas darant prielaidą, kad dividendai mokami užsienyje įteigtiems dalininkams.
- 91 Reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog būtinybė išsaugoti tokią darną gali pateisinti pagrindines laisves ribojančius teisės aktus (minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 92 Vis dėlto, kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, pagal nusistovėjusią teismo praktiką reikia įrodyti, jog egzistuoja tiesioginis atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu ryšys, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkamų teisės aktų tikslą (minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 51 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 93 Tačiau, kaip jau nurodyta šio sprendimo 62 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamiems dividendams taikomas atleidimas nuo mokesčio prie pajamų šaltinio nesaistomas sąlyga, kad atitinkamų investicinių fondų gauti dividendai būtų perskirstyti, o jų apmokestinimas išmokėjus šių fondų dalininkams leistų kompensuoti atleidimą nuo mokesčio prie pajamų šaltinio.
- 94 Be to, kaip išvados 113 punkte pažymi generalinis advokatas, Vokietijos vyriausybės siūlomas platus mokesčių darnos sąvokos aiškinimas grindžiamas neįrodyta prielaida, kad trečiosiose šalyse įsteigtų investicinių fondų dalininkai reziduoja taip pat šiose šalyse ar bent už nacionalinės teritorijos ribų. Mokestinės darnos motyvo nagrinėjimas iš esmės reikalauja nagrinėjimo vienos ir tos pačios mokesčių sistemos atžvilgiu.

95 Todėl, nesant tiesioginio ryšio, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 92 punkte nurodytą teismo praktiką, tarp investicinių fondų rezidentų gautų nacionalinių dividendų atleidimo nuo mokesčio prie pajamų šaltinio ir šių dividendų apmokestinimo kaip šių investicinių fondų dalininkų pajamų, pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų negalima pateisinti būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.

– Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas ir mokestinių pajamų išsaugojimas

96 Vokietijos vyriausybė taip pat nurodė būtinybę išlaikyti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp Lenkijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų bei išsaugoti mokestines pajamas kaip motyvus, kuriais grindžiamas aptariamasis ribojimas ir kuriuos reikia išnagrinėti kartu dėl pateiktų panašių argumentų.

97 Pirma, dėl apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo Vokietijos vyriausybė teigė, kad teismo praktika, susijusi su šiuo pateisinimo motyvu, turi būti taikoma tik Sąjungos vidaus situacijoms, nes kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ir iš jų atveju suinteresuotieji asmenys negali remtis vidaus rinkos taisyklėmis, kadangi valstybės narės mokestinio suvereniteto ribojimo per laisvą kapitalo judėjimą tiesioginė pasekmė būtų apmokestinamo objekto perkėlimas į trečiąją šalį.

98 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką subalansuoto apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių užtikrinimas gali būti grindžiamas tuo, kad, be kita ko, nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, galintiems pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 47 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

99 Tačiau jei valstybė narė nusprendė neapmokestinti savo teritorijoje nacionalinės kilmės dividendus gaunančių investicinių fondų rezidentų, ji negali remtis būtinybe apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, siekdama pateisinti tokias pajamas gaunančių investicinių fondų nerezidentų apmokestinimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 48 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

100 Šiuo klausimu negali būti pagrįstai teigiama, kad ši teismo praktika negali būti taikoma valstybių narių ir trečiųjų valstybių santykiams, nes tokių abipusių santykių nebuvimu, kaip nurodė Vokietijos vyriausybė, negalima pateisinti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir minėtų trečiųjų valstybių apribojimo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 128 punktą).

101 Antra, dėl nacionalinių mokestinių pajamų išsaugojimo Vokietijos vyriausybė teigia, kad laisvas kapitalo judėjimas neturėtų įpareigoti valstybių narių atsisakyti mokestinių pajamų trečiųjų valstybių naudai. Iš tiesų bendrąja rinka siekiama užtikrinti veiksmingą išteklių paskirstymą Sąjungoje, apsaugant mokestinį neutralumą šioje rinkoje. Tačiau trečiosios valstybės, kurios nepriklauso tai rinkai, neprivalo sutikti netekti tokių mokestinių pajamų valstybių narių naudai.

102 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką mokestinių pajamų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo galima remtis pateisinant pagrindinei laisvei iš esmės prieštaraujančią priemonę (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 126 punktas).

103 Ši teismo praktika taikoma ir tuo atveju, jei atitinkama valstybė narė atsisako mokestinių pajamų kitos valstybės narės naudai, ir tuo atveju, kai atsisakoma trečiosios valstybės naudai. Bet kuriuo atveju, kaip pastebėjo generalinis advokatas išvados 127 punkte, Lenkijos bendrovėms pelno mokestis taikomas

toliau, o ilgalaikėje perspektyvoje Sąjungos teisė atitinkamai valstybei narei nekliaudo atsisakyti vengti dvigubo apmokestinimo, įpareigodama ją priimti ar toliau taikyti priemones, kuriomis siekiama išvengti tokio apmokestinimo.

- 104 Iš to, kas minėta, matyti, kad nacionalinėje mokesčių teisėje nustatytas apribojimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nėra pateisinamas būtinybe užtikrinti atitinkamos valstybės narės subalansuotą apmokestinimo kompetenciją ir išsaugoti mokesčines pajamas.
- 105 Atsižvelgiant į visus minėtus svarstymus, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 63 ir 65 straipsniai aiškintini taip, kad jais draudžiami valstybės narės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos atleidimas nuo mokesčio negali būti taikomas dividendams, kuriuos šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės moka trečiojoje valstybėje įsteigtam investiciniam fondui, nes tarp nagrinėjamų valstybės narės ir trečiosios valstybės egzistuoja sutartinis tarpusavio administracinės pagalbos išipareigojimas, kuris leidžia nacionalinėms mokesčių institucijoms patikrinti galimą investicinių fondų pateiktą informaciją. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje turi išnagrinėti, ar šioje bendradarbiavimo sistemoje numatytas informacijos mainų mechanizmas iš tiesų gali leisti Lenkijos mokesčių institucijoms prireikus patikrinti Jungtinėse Amerikos Valstijose įsteigtų investicinių fondų pateiktą informaciją, susijusią su jų steigimo ir veiklos vykdymo sąlygomis, tam, kad nustatytų, jog jų veikla reglamentuojama panašiai kaip Sąjungoje.

#### **Dėl šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu**

- 106 Lenkijos vyriausybė rašytinėse pastabose Teisingumo Teismo prašė apriboti šio sprendimo poveikį laiko atžvilgiu tuo atveju, jeigu jis nuspręstų, kad SESV 63 ir 65 straipsniais draudžiami pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai.
- 107 Grįsdama prašymą ši vyriausybė, pirma, atkreipė Teisingumo Teismo dėmesį į didelių finansinių sunkumų riziką, kurią sukeltų sprendimas, įtvirtinantis tokią išvadą, atsižvelgiant į didelį atvejų, kai buvo taikoma Pelno mokesčio įstatymo 22 straipsnio 1 dalis, skaičių. Lenkijos vyriausybė nurodė, kad Lenkijos Respublika sąžiningai nusprendė, kad Pelno mokesčio įstatymo nuostatos atitiko Sąjungos teisę, nes Komisija šias nuostatas ginčijo ne dėl laisvo kapitalo judėjimo į trečiąsias valstybes ar iš jų, bet tik tiek, kiek tai susiję su kitomis Sąjungos ir EEE valstybėmis narėmis.
- 108 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas įgyvendindamas SESV 267 straipsniu jam suteiktą kompetenciją, paaiškina ir patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėjo būti suprantama ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Remiantis tuo darytina išvada, kad taip išaiškintą normą pats teismas gali ir turi taikyti net tiems teisiniams santykiams, kurie atsirado ir buvo užmezgti prieš priimant sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, jei, be to, įvykdytos su šios normos taikymu susijusį ieškinį kompetentingiems teismams leidžiančios pareikšti sąlygos (minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 58 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 109 Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais ir taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Sąjungos teisės sistemos dalis, gali apriboti visų suinteresuotųjų asmenų galimybę pasinaudoti jo išaiškinta norma ginčijant sąžiningai nustatytus teisinius santykius. Tam, kad būtų galima nustatyti tokį apribojimą, turi būti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuotųjų asmenų sąžiningumas ir didelių sunkumų rizika (minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 59 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 110 Konkrečiai kalbant, tokį sprendimo būdą Teisingumo Teismas taikė tik labai konkrečiomis aplinkybėmis, be kita ko, kai egzistavo sunkių ekonominių pasekmių atsiradimo rizika, ypač kylanti dėl didelio sąžiningai ir remiantis teisės nuostatomis, kurios laikytos teisėtai galiojančiomis, sukurtų teisinių santykių skaičiaus, ir paaiškėjus, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo paskatintos elgtis



Sąjungos teisės neatitinkančiu būdu dėl objektyvaus ir didelio Sąjungos teisės nuostatų turinio neapibrėžtumo, prie kurio galbūt prisidėjo ir kitų valstybių narių ar Komisijos elgesys (minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 60 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

- 111 Kalbant apie Lenkijos vyriausybės argumentą, susijusį su galimais rimtais šio Teisingumo Teismo sprendimo padariniais Lenkijos biudžetui, reikia priminti, jog pagal nusistovėjusią teismo praktiką vien finansinių pasekmių, valstybei narei galinčių kilti dėl prejudicines tvarka priimto sprendimo, savaimė nepakanka pateisinti šio sprendimo poveikio apribojimo laiko atžvilgiu (minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 62 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 112 Tačiau nei pastabose raštu, nei per posėdį Lenkijos vyriausybė nepateikė duomenų, leidžiančių Teisingumo Teismui įvertinti, ar ši valstybė narė iš tiesų rizikuoja labai nukentėti ekonominiu požiūriu dėl sprendimo, kuris turi būti priimtas, poveikio.
- 113 Šiuo atžvilgiu ir, nesant poreikio nagrinėti, ar Lenkijos Respublika sąžiningai nusprendė, kad Pelnų mokesčio įstatymo nuostatos atitiko Sąjungos teisę, nereikia tenkinti šios valstybės narės prašymo apriboti šio sprendimo poveikį laiko atžvilgiu, nes ji nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių jos argumentus, kad šis sprendimas, jeigu jo poveikis nebus apribotas laiko atžvilgiu, gali sukelti didelių finansinių sunkumų.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 114 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:

1. SESV 63 straipsnis, susijęs su laisvu kapitalo judėjimu, taikomas esant tokiai situacijai, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, kai pagal nacionalinės mokesčių teisės aktus valstybėje narėje įsteigtos bendrovės trečiojoje valstybėje įsteigtam investiciniam fondui išmokėtiems dividendams netaikomas atleidimas nuo mokesčio, o investiciniams fondams, įsteigtiems šioje valstybėje narėje, šis atleidimas nuo mokesčio taikomas.
2. SESV 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami valstybės narės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos atleidimas nuo mokesčio negali būti taikomas dividendams, kuriuos šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės moka trečiojoje valstybėje įsteigtam investiciniam fondui, nes tarp nagrinėjamų valstybės narės ir trečiosios valstybės egzistuoja sutartinis tarpusavio administracinės pagalbos įsipareigojimas, kuris leidžia nacionalinėms mokesčių institucijoms patikrinti galimą investicinių fondų pateiktą informaciją. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje turi išnagrinėti, ar šioje bendradarbiavimo sistemoje numatytas informacijos mainų mechanizmas iš tiesų gali leisti Lenkijos mokesčių institucijoms prireikus patikrinti Jungtinėse Amerikos Valstijose įsteigtų investicinių fondų pateiktą informaciją, susijusią su jų steigimo ir veiklos vykdymo sąlygomis, tam, kad nustatytų, jog jų veikla reglamentuojama panašiai kaip Sąjungoje.

Parašai.