

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 2 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 63 straipsnis – Pensijų fondų pajamų apmokestinimas – Skirtingas pensijų fondų rezidentų ir pensijų fondų nerezidentų vertinimas – Fiktyviomis pajamomis grindžiamas pensijų fondų nerezidentų apmokestinimas vienkartinė suma – Pensijų fondų nerezidentų gaunamiems dividendams taikomas mokestis prie šaltinio – Panašumas“

Byloje C-252/14

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2014 m. gegužės 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. gegužės 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Pensioenfonds Metaal en Techniek

prieš

Skatteverket

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas A. Tizzano, teisėjai F. Biltgen, E. Levits (pranešėjas), M. Berger ir S. Rodin,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. gegužės 21 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, atstovaujamos advokat F. Boulogne ir G. Andersson,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, K. Sparman, L. Swedenborg, E. Karlsson ir F. Sjövall,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Enegren, W. Roels ir C. Tufvesson,

susipažinęs su 2015 m. rugsėjo 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

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

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Nyderlanduose steigto pensijų fondo *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (toliau – PMT) ir *Skatteverket* (mokesčių administratorius) ginčą dėl nuo 2002 m. iki 2006 m. šio pensijų fondo Švedijoje mokėtų mokesčių už dividendus.

Nacionalinė teisė

Pensijų fondų reglamentavimas

3 Įstatymo (1967:531) dėl sąsijusių su pensijomis, užtikrinimo ir kitų klausimų (*lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.*; toliau – Įstatymas dėl sąsijusių su pensijomis, užtikrinimo) 9 straipsnyje pensijų fondas apibrėžiamas kaip darbdavio steigtas fondas tik siekiant darbuotojams ir jų šeimoms užtikrinti su pensijomis susijusius sąsijimus.

4 Remiantis minėto Įstatymo 12 straipsniu pensijų fondams formaliai draudžiama sąsijoti mokėti pensijas ir jie taip pat neišmoka senatvės pensijų. Pensijų fondo uždavinys yra tik valdyti kapitalą, kurį jam perveda darbdavys, ir užtikrinti, kad bus laikomasi su pensijomis susijusių darbdavio sąsijimų.

5 Pensijų fondų sąsijimams užtikrinti su pensijomis susijusius darbdavio sąsijimus yra ilgalaikiai sąsijimai. Pagal Įstatymo dėl sąsijusių su pensijomis, užtikrinimo 10a straipsnį pensijų fondo turtas turi būti investuojamas taip, kad būtų galima užtikrinti tinkamą rizikos paskirstymą siekiant kuo tinkamiau ir apdairiai valdyti nuo staigos priklausantį asmenų interesus. Pensijų fondai turi laikytis investavimo nurodymų, atitinkančių Nacionalinės finansų staigios inspekcijos nuostatą ir bendrąjį gairių dėl investavimo nurodymų ir poveikio vertinimo, taikomą profesinei pensijų skyrimo veiklą vykdančioms staigoms (*Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om placeringsriktlinjer och konsekvensanalys för institut som driver tjänstepensionsverksamhet*, FFF 2011:16), numatytus reikalavimus.

6 Pensijų fondai yra viena iš priemonių, kurias pasirinko Švedijos Karalystė, kad sukurtų ir užtikrintų senatvės pensijų sistemą. Siekiant, kad būtų užtikrinti su pensijomis susiję sąsijimai, taip pat galima sudaryti gyvybės draudimo sutartį arba balanse rašyti atidėjinius ir juos užtikrinti kredito garantija arba savivaldybės ar valstybės garantija.

Pensijų fondų rezidentų apmokestinimas

7 Juridiniai asmenys, neribotai apmokestinami Švedijoje, privalo mokėti pajamų mokestį pagal Pajamų mokesčio Įstatymą (1999:1229) (*inkomstskattelagen (1999:1229)*; toliau – Pajamų mokesčio Įstatymas), kuris, be kita ko, susijęs su kapitalu, dividendais ir palūkanomis.

8 Vis dėlto pagal Pajamų mokesčio Įstatymo 7 skyriaus 2 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos 3 punktą pensijų fondams visiškai netaikoma šiame Įstatyme numatyta mokestinė prievolė. Šiuo aspektu minėtam Įstatyme daroma nuoroda į Investicinių pensijų fondų apmokestinimo Įstatymą (1990:661) (*lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel*; toliau – Investicinių pensijų fondų apmokestinimo Įstatymas) nuostatas dėl pajamų iš kapitalo mokesčio.

9 Pagal Investicinių pensijų fondų apmokestinimo Įstatymo 2 straipsnį Švedijos pensijų fondai ir gyvybės draudimo monetas turi mokėti pajamų iš kapitalo mokestį, kuris yra fiksuoto dydžio mokestis, skirtas einamajai pensijų kaupimo investicijų grąžai apmokestinti, ir kurio bazė apskaičiuojama dviem etapais remiantis minėto Įstatymo 3–8 straipsniais.

10 Pirma, reikia apskaičiuoti finansinę pajūgumą, kurį sudaro pensijų fondo turto vertė met

pradžioje, at?mus tuo metu esamas skolas. Švedijos vyriausyb?s teigimu, pagal ?statymo d?l ?sipareigojim?, susijusi? su pensijomis, užtikrinimo 11 straipsnio 4 dal? pensij? fondas gali imti paskol? tik siekdamas patenkinti savo laikinus likvidumo poreikius ir tik su s?lyga, kad skolinamasi suma b?t? nedidel? atsižvelgiant ? pensij? ?staigos dyd?.

11 Antra, pajam? iš to kapitalo vienkartin? suma, t. y. mokes?io baz?, apskai?iuojama kapitalo baz? dauginant iš prieš pat mokestinius metus buvusi? kalendorini? met? vyriausyb?s obligacij? vidutin?s gr?žos. Pagal Investicini? pensij? fond? apmokestinimo ?statymo 9 straipsn? pajam? iš kapitalo mokes?io tarifas yra 15 % nuo taip apskai?iuotos mokes?io baz?s.

12 Šis pajam? iš kapitalo mokestis taikomas Švedijos pensij? fondams ir gyvyb?s draudimo ?mon?ms, taip pat užsienio gyvyb?s draudimo ?mon?ms ir ?staigoms, atsakingoms už profesines pensijas, turin?ioms nuolatin? buvein? Švedijoje, ir, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, jo tikslas – pasiekti vienod? vis? form? santaup? pensijai apmokestinim? vienkartin? suma. Šis metodas taikomas tiek apmokestinant pajamas iš kapitalo individuali? santaup? pensijai atveju, tiek pensij? sistem? draudimo sutartims, kaupiamojo gyvyb?s draudimo sutartims ir kitam pensij? kapitalui.

Pensij? fond? nerezident? apmokestinimas

13 Užsienio juridiniai asmenys, gaunantys dividend? už Švedijos ribotos atsakomyb?s bendrovi? akcijas arba Švedijos investicini? fond? kapitalo dalis, pagal Dividend? mokes?io ?statymo (1970:624) (*kupongskattelagen (1970:624)*); toliau – Dividend? mokes?io ?statymas) 1 ir 4 straipsnius turi mok?ti mokest? prie šaltinio Švedijoje už dividendus.

14 Pagal Dividend? mokes?io ?statymo 5 straipsn? dividend? mokes?io tarifas yra 30 % nuo išmok?t? dividend? sumos. Vis d?lto pagal Švedijos ir Nyderland? mokes?i? sutart? tarp ši? dviej? valstybi? mokam? dividend? mokes?io tarifas neturi viršyti 15 % j? bendrosios sumos.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

15 Laikotarpiu nuo 2002 m. iki 2006 m. PMT iš Švedijos ribotos atsakomyb?s bendrovi? gavo dividend?, kurie buvo apmokestinti 15 % mokes?io prie šaltinio tarifu – bendra 20 957 836 Švedijos kron? suma (SEK) (maždaug 2 262 861 EUR).

16 2007 m. gruodžio m?n. PMT kreip?si ? Švedijos mokes?i? administratori? su prašymu gr?žinti taikyt? dividend? mokest?, nes šio mokes?io rinkimas prieštarauja S?jungos laisvo kapitalo jud?jimo taisykl?ms. PMT teig?, kad jis turi b?ti prilygintas fondui, apmokestinamam pagal Investicini? pensij? fond? apmokestinimo ?statym? ir šiuo pagrindu jai turi b?ti taikoma palankesn? apmokestinimo tvarka. Jis tvirtino, kad skirtingas apmokestinamas pagal Investicini? pensij? fond? apmokestinimo ?statym? ir Dividend? mokes?io ?statym? n?ra pateisinamas.

17 Švedijos mokes?i? administratoriui atmetus PMT prašym? šis pateik? skund? *Länsrätten i Dalarnas län* (Dalarnos apygardos administracinis teismas, Švedija); šis teismas taip pat atmet? š? skund?.

18 PMT pateikus apeliacini? skund? *Kammarrätten i Sundsvall* (Sundsvallio apeliacinis administracinis teismas, Švedija) nusprend?, pirma, jog nebuvo ?rodyta, kad PMT buvo apmokestinta mažiau palankiai negu atitinkami Švedijos pensij? fondai, ir, antra, jog taip pat nebuvo nustatyta, kad skirtingos apmokestinimo tvarkos yra diskriminacin?s.

19 PMT padav? kasacin? skund? *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) ir teig?, kad nacionalin?s teis?s akt? pensij? fond? apmokestinimo srityje

struktūra yra diskriminacinė. Pajamų iš kapitalo mokestis pakeičia ne tik dividendų mokestį, bet ir pelnui iš perleisto turto ir palūkanoms taikomą mokestį, o Švedijos pensijų fondams išmokamų dividendų apmokestinimas yra gerokai mažesnis negu formalus pajamų iš kapitalo mokesčio rinkimas. Kadangi apmokestinamos užsienio pensijų fondų grynosios pajamos taikant dividendų mokestį, renkamą tiesiogiai dividendų išmokėjimo momentu, jie taip pat negali pasinaudoti apribojimu laiko atžvilgiu, kurio siekiama apmokestinimo vienkartinę suma metodu.

20 Be to, apskaičiuojant pensijų fondams rezidentams taikytiną pajamų iš kapitalo mokestį leidžiama atskaityti finansinius išpareigojimus, o išskaičiuojant pensijų fondams nerezidentams, turintiems monių akcijų, taikytiną mokestį prie šaltinio to neleidžiama daryti.

21 Galiausiai, mokestis prie šaltinio išskaičiuojamas išmokant dividendus, o pajamų iš kapitalo mokestis apskaičiuojamas ir renkamas kitais metais po dividendų išmokėjimo, o tai apyvartini iš požiūriu yra nenaudinga pensijų fondams nerezidentams.

22 Švedijos mokesčių administratorius mano, kad nacionalinėje mokesčių sistemoje numatyti du skirtingi apmokestinimo būdai ir tokia sistema visiškai nėra diskriminuojanti. Faktinis pensijų fondams rezidentams mokamų dividendų apmokestinimas atitinka mokestį prie šaltinio, išskaičiuojamą pagal mokesčių sutartis už pensijų fondams nerezidentams mokamus dividendus. Pensijų fondams nerezidentams taikoma tvarka taip pat gali pasirodyti palankesnė, viena vertus, dėl valstybės obligacijų grąžos pokyčių ir, kita vertus, dėl to, kad apmokestinimas taikomas tik išmokėjus dividendus, o pensijų fondai rezidentai kasmet moka pajamų iš kapitalo mokestį. Išlaidos, kurias pensijų fondai rezidentai galbūt gali atskaityti dėl to, kad atsižvelgiama į jų skolas apskaičiuojant finansinį pajūgumą, nėra susijusios su gaunamais dividendais ir nėra jokio mokesčio, tiesiogiai susijusio su dividendais iš Švedijoje investuoto kapitalo. Pensijų fondai rezidentai iš anksto moka mokesį pelno mokestį kaip avansą ir dėl to negauna jokios naudos apyvartini iš požiūriu.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtina, kad pensijos fondams taikytina apmokestinimo tvarka priklauso nuo to, ar jie yra rezidentai į nacionalinėje teritorijoje, ir kad jo sprendžiamoje byloje nagrinėjama nominalus mokesčio tarifas yra 15 % tiek pajamų iš kapitalo mokesčiui, tiek dividendų mokesčiui.

24 Tas teismas taip pat pažymi, kad pajamų iš kapitalo mokestis grindžiamas fiktyviomis pajamomis. Tai reiškia, kad, atsižvelgiant į pajamų iš kapitalo mokesčio bazės apskaičiavimo metodą, tam tikrais metais apmokestinimas gali būti palankesnis akcininkams rezidentams, o kitais, priešingai, šie akcininkai gali būti apmokestinami ne taip palankiai kaip akcininkai nerezidentai. Jis pažymi, kad pajamų iš kapitalo mokestis renkamas kasmet neatsižvelgiant į tai, ar išmokėti dividendai. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, jog jame buvo tvirtinama, kad nacionalinės teisės aktų pensijų fondų apmokestinimo srityje struktūra yra diskriminuojanti, be kita ko, nes apskaičiuojant pajamų iš kapitalo mokesčio bazę galima atskaityti finansinius nuostolius ir dėl momento, kuriuo renkamas mokestis, užsienio pensijų fondai gali atsidurti mažiau palankesnėje padėtyje apyvartini iš požiūriu.

25 Tokiomis aplinkybomis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 63 straipsniu draudžiami nacionalinys teisys aktai, pagal kuriuos dividendai, gaunami iš bendrovės rezidentų, apmokestinami prie šaltinio, jeigu akcininkas yra nerezidentas, o tokiems dividendams – jeigu mokami akcininkui rezidentui – taikomas mokestis, apskaičiuojamas kaip galutinė vienkartinė suma nuo fiktyvių pajamų, kuris laikui bėgant turi atitikti prastę visų pajamų iš kapitalo apmokestinimą?“

D)I prejudicinio klausimo

26 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami nacionalinys teisys aktai, pagal kuriuos bendrovės rezidentų išmokami dividendai apmokestinami prie šaltinio, jeigu šie dividendai mokami pensijai fondui nerezidentui, o tokiems dividendams – jeigu jie mokami pensijai fondui rezidentui – taikomas mokestis, apskaičiuojamas kaip galutinė vienkartinė suma nuo fiktyvių pajamų, kuris laikui bėgant turi atitikti visų pajamų iš kapitalo apmokestinimą pagal bendrojoje teisėje nustatytą tvarką.

27 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (žr., be kita ko, 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-342/10, EU:C:2012:688, 28 punktą ir 2012 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-600/10, neskelbiama Rinkinyje, EU:C:2012:737, 14 punktą).

28 Kalbant konkrečiau, valstybės narės atliekamas nepalankus pensijai fondams nerezidentams išmokamų dividendų vertinimas, palyginti su pensijai fondams rezidentams išmokamų dividendų vertinimu, gali atgrasyti kitoje valstybėje narėje nei ši pirmoji valstybės narė steigtas bendrovės investuoti šioje pirmojoje valstybėje narėje, todėl jis laikomas SESV 63 straipsniu iš principo draudžiamu laisvo kapitalo judėjimo apribojimu (žr., be kita ko, 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-342/10, EU:C:2012:688, 33 punktą ir 2012 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-600/10, neskelbiama Rinkinyje, EU:C:2012:737, 15 punktą).

29 Pagal pagrindinį byloje nagrinjamus teisės aktus pensijai fondams, kiek tai susiję su jiems mokamais dividendais, taikomos dvi skirtingos apmokestinimo tvarkos; ši tvarka taikymas priklauso nuo to, ar jie yra rezidentai dividendus išmakanios bendrovės valstybės narės teritorijoje.

30 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad tik dividendams, kuriuos pensijai fondams nerezidentams išmoka Švedijos bendrovė, taikomas 30 % jė bendrosios sumos mokestis prie šaltinio, tačiau šis tarifas gali būti sumažintas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, PMT gautiems dividendams taikytas 15 % mokesčio prieš šaltinio tarifas pagal tokia Švedijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės sutartį.

31 Tačiau pensijai fondams rezidentams mokamiems dividendams taikomas ne toks mokestis prie šaltinio, bet pajamų iš kapitalo mokestis, kurio bazė apskaičiuojama dviem etapais. Pirma, apskaičiuojama viso mokesčių metų pradžioje turimo turto vertė atėjus finansinius sipareigojimus tuo metu. Antra, ši grynoji suma padauginama iš prieš pat atitinkamus mokesčius metus buvusio kalendorinio metų vyriausybės obligacijų vidutinės grąžos. Taip apskaičiuotas dydis yra fiktyvios pajamos, kurios apmokestinamos 15 % tarifu.

32 Abi apmokestinimo tvarkos, be kita ko, skiriasi mokesčio bazės apskaičiavimo metodu ir šio

mokesčių rinkimo būdais, o nominalus mokesčių tarifas pagal abi tvarkas yra vienodas.

33 Dėl klausimo, ar valstybės narės teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, reikia nustatyti, ar dėl tokio skirtingo pensijų fondams mokamų dividendų apmokestinimo pagal tai, ar šie yra rezidentai ar nerezidentai, pensijų fondai nerezidentai vertinami mažiau palankiai nei pensijų fondai rezidentai.

34 Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, kuris vienintelis gali tiksliai žinoti savo nagrinėjamos bylos faktines aplinkybes, turi įvertinti, ar, kalbant apie šioje byloje aptariamus dividendus, dėl to, kad pareiškėjui pagrindinėje byloje taikomas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje numatytas 15 % mokestis prie šaltinio, jam galiausiai tenka didesnė mokesčių našta Švedijoje negu pensijų fondams rezidentams dėl tokio paties pobūdžio dividendų (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 48 punktą).

35 Šiuo atžvilgiu Švedijos ir Vokietijos vyriausybės teigia, jog toks vertinimas turi apimti kelis metus, sudarantįs ekonominį ciklą, ir tai, minėti vyriausybių teigimu, leistų parodyti, kad šiuos dividendus apmokestinant pagal vieną ar kitą metodą gaunamas tas pats rezultatas pasibaigus ekonominiam ciklui.

36 Todėl reikia nustatyti, ar prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas atlikdamas vertinimą pagrindinę dėmesį turi skirti galimam mažiau palankiam pensijų fondams nerezidentams kelerių kartu nagrinėjamų metų laikotarpiu išmokamų dividendų vertinimui, kaip siūlo minėtos vyriausybės, arba ar toks vertinimas turi būti atliekamas kasmetiniu pagrindu dėl kiekvieną ginijamo laikotarpio metų, kaip teigia Komisija.

37 Reikia pažymėti, viena vertus, jog nors, Švedijos vyriausybės teigimu, apmokestinimo vienkartinė suma metodu siekiama suvienodinti tiesioginį ir netiesioginį santaupų apmokestinimą ir sulyginti apmokestinimą bėgant laikui, iš Teisingumo Teismui pateikto bylos medžiagos matyti, kad pensijų fondams rezidentams taikomas pajamų iš kapitalo mokestis apskaičiuojamas kasmetiniu pagrindu. Tačiau Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad laikotarpis, kurį reikia pasirinkti lyginant rezidentams ir nerezidentams mokamiems dividendams tenkančią mokesčių našta, yra laikotarpis, kurį atsižvelgiama dėl rezidentams mokamų dividendų (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, 51 punktą).

38 Kita vertus, dėl įsisteigimo laisvės Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog net darant prielaidą, kad valstybės narės mokesčių sistema dažniau palanki mokesčių mokėtojams nerezidentams, vis dėlto, jei ši sistema nepalanki minėtiems mokesčių mokėtojams, ji lemia nevienodą vertinimą, palyginti su mokesčių mokėtojais rezidentais, ir taip sudaro kliūtį įsisteigimo laisvei (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *AMID*, C-141/99, EU:C:2000:696, 27 punktą ir 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta*, C-383/05, EU:C:2007:181, 31 punktą). Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog aplinkybų, kad pagal nacionalinės teisės aktus nerezidentams sudaromos mažiau palankios sąlygos, negali būti kompensuojama tuo, kad esant kitoms situacijomis tie patys teisės aktai, palyginti su rezidentais, nepaveikia nerezidentų (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters/Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 23 punktą).

39 Iš tokio aiškinimo matyti, kad galimas mažiau palankus pensijų fondams nerezidentams mokamų dividendų vertinimas vienais mokestiniais metais negali būti kompensuojamas galbūt labiau palankiu jų vertinimu kitais mokestiniais metais.

40 Bet kuriuo atveju, kaip teigia Komisija, o Švedijos vyriausybė šiuo aspektu jai neprieštarauja, taikytinuose teisės aktuose nenumatytas mechanizmas, leidžiantis užtikrinti, kad pensijų fondų

rezident? gaunam? nacionalini? dividend? apmokestinimas reikiamu laiku prilygs pensij? fond?
nerezident? gaunam? tokio paties pob?džio dividend? apmokestinimui.

41 Remiantis tuo darytina išvada, jog tai, ar pensij? fondams nerezidentams mokami dividendai
galb?t vertinami mažiau palankiai, turi b?ti vertinama d?l kiekvien? finansini? met? atskirai.

42 Kaip savo rašytini? pastab? 48 punkte pripaž?sta pati Švedijos vyriausyb?, tais metais, kai
faktin? akcij? gr?ža yra didesn? už vienartin? gr?žos sum?, atitinkan?i? valstyb?s obligacij?
gr?ž?, o taip, be kita ko, b?t? dabartin?mis rinkos s?lygomis, pensij? fondui nerezidentui naudinga
vietoj dividend? mokes?io sumok?ti gr?žos mokest?, kaip antai taikom? pensij? fondams
rezidentams.

43 Šiam vertinimui iš esm?s pritaria prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas;
pastarasis teismas pažymi, kad, atsižvelgiant ? pajam? iš kapitalo mokes?io baz?s apskai?iavimo
metod?, apmokestinimas tam tikrais metais gali b?ti palankesnis akcininkams rezidentams, o kitais
metais – akcininkams nerezidentams.

44 Kadangi d?l valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktuose, kaip nagrin?jamoje pagrindin?je
byloje, nustatyto skirtingo vertinimo, kiek tai susij? su pensij? fondams rezidentams mokam?
dividend? apmokestinimu ir pensij? fondams nerezidentams mokam? tokio paties pob?džio
dividend? apmokestinimu, fondams nerezidentams mokamiems dividendams gali tekti didesn?
mokes?i? našta negu tenkanti pensij? fondams rezidentams, toks skirtingas vertinimas gali
atgrasyti tokius pensij? fondus nerezidentus investuoti šioje valstyb?je nar?je, tod?l yra laisvo
kapitalo jud?jimo apribojimas, iš principo draudžiamas SESV 63 straipsniu.

45 SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad SESV 63 straipsnio nuostatomis
nepažeidžiama valstybi? nari? teis? taikyti atitinkamas savo mokes?i? ?statym? nuostatas, pagal
kurias skiriami mokes?i? mok?tojai d?l j? skirtingos pad?ties rezidavimo vietos arba kapitalo
investavimo vietos atžvilgiu.

46 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo jud?jimo principo, turi b?ti
aiškinama siaurai. Tod?l ji negali b?ti aiškinama taip, kad kiekvienas mokes?i? teis?s aktas,
kuriame daromi skirtumai tarp mokes?i? mok?tojų d?l j? rezidavimo vietos arba d?l valstyb?s
nar?s, kur jie investuoja savo kapital?, automatiškai yra suderinamas su ESV sutartimi. Iš ties?
pa?i? SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyt? išimt? riboja to paties straipsnio 3 dalis, kur
numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalin?s teis?s nuostatos „neturi sudaryti
laisvo kapitalo jud?jimo ir mok?jim?, kaip nustatyta SESV 63 straipsnyje, savavališko
diskriminavimo ar užsl?pto apribojimo“ (žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets
Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 55 ir 56 punktus ir juose
nurodyt? teismo praktik?).

47 Tod?l reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkt? leidžiam? skirting? vertinim?
nuo šio straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog
tam, kad tokios nacionalin?s mokes?i? teis?s normos, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje,
gal?t? b?ti laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis d?l laisvo kapitalo jud?jimo, reikia,
kad skirtingas vertinimas b?t? susij?s su objektyviai skirtingomis situacijomis arba b?t?
pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo
Santander Asset Management SGIIIC ir kt., C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 23 punkt? ir
jame nurodyt? teismo praktik?).

48 Reikia priminti, jog klausimas, ar tarpvalstybin? situacija yra panaši ? vidaus situacij?, turi
b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? atitinkam? nacionalini? nuostat? tiksl? (2012 m. lapkri?io 8 d.
Sprendimo *Komisija / Suomija*, C?342/10, EU:C:2012:688, 36 punkt? ir jame nurodyt? teismo

praktik?) bei j? dalyk? ir strukt?r? (žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Komisija / Estija*, C?39/10, EU:C:2012:282, 51 punkt?).

49 Be to, siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant nagrin?jamus teis?s aktus, atspindi objektyv? situacijos skirtum?, turi b?ti atsižvelgiama tik ? atitinkamus tokius teis?s aktais ?tvirtintus atskyrimo kriterijus (2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 28 punktas).

50 Nagrin?jamu atveju, kaip nurodyta šio sprendimo 29 punkte, pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose ?tvirtintas atskyrimo kriterijus, grindžiamas dividendus gaunan?io pensij? fondo buvein?s vieta, ir taikant š? kriterij? fond? nerezydent? gaunami dividendai apmokestinami prie šaltinio, o pensij? fond? rezident? gaunamiems dividendams taikomas pajam? iš kapitalo mokestis.

51 Tod?l, atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? tiksl?, dalyk? ir strukt?r?, reikia patikrinti, ar pensij? fond? rezident? ir pensij? fond? nerezydent? pad?tis yra panaši.

52 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad pensij? fondams rezidentams taikomo apmokestinimo tikslas skiriasi nuo pensij? fond? nerezydent? apmokestinimo tikslo. Pirmieji apmokestinami nuo vis? j? pajam?, apskai?iuojam? remiantis j? turtu at?mus skolas, ir šioms pajamoms taikoma vienkartin? gr?žos norma neatsižvelgiant ? tai, kiek atitinkamais finansiniais metais faktiškai gauta dividend?, o antrieji apmokestinami d?l dividend?, gaunam? Švedijoje tais mokestiniais metais.

53 Iš ties? pagal senatv?s pensij? sistem?, kurios dalis yra pensij? fondai, su min?t? fond? apmokestinimu susijusiais teis?s aktais siekiama nustatyti neutral? apmokestinim?, nepriklausom? nuo ?vairi? r?ši? turto ir vis? atitinkam? santaup? pensijai form? buvimo.

54 Tam, kad b?t? pasiektas toks tikslas, visas pensij? fondo rezidento turtas kasmet apmokestinamas vienkartin? suma, atspindin?ia šio turto gr?ž?, ir neatsižvelgiama ? tai, ar iš šio turto gauta pajam?, vis? pirma dividend?.

55 Tok? pensij? fond? rezident? pajam? apmokestinim? taiko Švedijos Karalyst?, kaip ši? pensij? fond? rezidavimo vietos valstyb?, šiuo pagrindu turinti teis? apmokestinti visas j? pajamas.

56 Priešingai, kiek tai susij? su pensij? fondais nerezydentais Švedijoje, ši valstyb? nar? pagal su Nyderland? Karalyste sudaryt? dvišal? dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart? turi teis? apmokestinti tik pajamas iš ši? fond? turto, esan?io Švedijoje. Taigi Švedijos Karalyst? apmokestina pensij? fond? nerezydent? gaunamus dividendus kaip dividend? šaltinio valstyb?.

57 Kadangi pagal ši? dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart? Švedijos Karalyst? neturi teis?s apmokestinti pensij? fondo nerezydent? turto, kaip aptariamo pagrindin?je byloje, esan?io jos teritorijoje, paprastas turto Švedijoje tur?jimas negali b?ti apmokestinimo šioje valstyb?je nar?je pagrindas.

58 Taigi d?l ribotos Švedijos Karalyst?s teis?s apmokestinti pensij? fondus nerezydentus ši valstyb? nar? negali apmokestinti vis? ši? pensij? fond? turto.

59 Tokiomis aplinkyb?mis pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? tikslas taikyti neutral? apmokestinim?, nepriklausom? nuo ?vairi? r?ši? turto ir vis? atitinkam? santaup? pensijai form? buvimo, o tai reiškia, kad apmokestinamas visas pensij? fond? turtas, negali b?ti pasiektas pensij? fond? nerezydent? atveju.

60 Šis tikslas, kuriuo remiantis pensij? fondai taip pat turi b?ti apmokestinami kasmet ir nepriklausomai nuo to, ar išmokami dividendai, taip pat negali b?ti pasiektas apmokestinant

pensij? fond? nerezident? gaunamus dividendus taikant apmokestinimo vienkartin? suma metod? ir, siekiant apskai?iuoti mok?tin? mokest?, remiantis pagrindinio turto verte, nes, kaip nurodyta šio sprendimo 56–58 punktuose, pensij? fondai nerezidentai bet kuriuo atveju gali b?ti apmokestinami, tik kai jiems išmokami dividendai.

61 Be to, kaip savo išvados 32 ir 33 punktuose iš esm?s pažym?jo generalinis advokatas, apmokestinimo neutralumas investicij? formos poži?riu, siekiamas pagrindin?je byloje nagrin?jamais teis?s aktais, reiškia, kad apmokestinamas visas mokes?io mok?tojo investuotas kapitalas neatsižvelgiant ? jo investicij? portfelio sud?t?.

62 Tokio tikslo negalima pasiekti pensij? fondo nerezidento atveju – Švedijoje apmokestinamos tik tos jo pajamos, kuri? šaltinis yra šioje valstyb?je nar?je.

63 Tod?l reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant ? nacionalini? teis?s akt? tiksl?, j? dalyk? ir strukt?r?, pensij? fondo nerezidento pad?tis n?ra panaši ? pensij? fondo rezidento pad?t?.

64 Tai pažym?jus taip pat reikia priminti, jog, nors dviej? skirting? apmokestinimo metod? taikymas pensij? fondams rezidentams ir nerezidentams nagrin?jamu atveju pateisinamas ši? dviej? mokes?io mok?toj? kategorij? skirtinga pad?timi, Teisingumo Teismas d?l veiklos išlaid?, tiesiogiai susijusi? su veikla, iš kurios gautos valstyb?je nar?je apmokestinamos pajamos, jau yra nusprend?s, kad tos valstyb?s nar?s rezident? ir nerezident? pad?tis yra panaši (2015 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C?10/14, C?14/14 ir C?17/14, EU:C:2015:608, 57 punktas).

65 Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar pagal pensij? fondams nerezidentams taikom? apmokestinimo metod? galima, apskai?iuojant min?t? fond? mokes?io baz? ir ypa? atsižvelgiant ? j? skolas nustatant finansin? paj?gum?, atsižvelgti ? galimas veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su dividend? gavimu, kaip, atrodo, tvirtina PMT. Jeigu taip b?t?, taip pat tur?t? b?ti leidžiama atsižvelgti ? tokias išlaidas pensij? fond? nerezident? atveju.

66 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip, kad SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip:

– juo nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos bendrov?s rezident?s išmokami dividendai apmokestinami prie šaltinio, jeigu šie dividendai mokami pensij? fondui nerezidentui, o tokiems dividendams – jeigu jie mokami pensij? fondui rezidentui – taikomas mokestis, apskai?iuojamas kaip galutin? vienkartin? suma nuo fiktyvi? pajam?, kuris laikui b?gant turi atitikti vis? pajam? iš kapitalo apmokestinim? pagal bendrojoje teis?je nustatyt? tvark?,

– vis d?lto juo draudžiama, kad dividendus gaunantys pensij? fondai nerezidentai negal?t? atsižvelgti ? galimas veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su dividend? gavimu, jeigu pagal pensij? fond? rezident? mokes?io baz?s apskai?iavimo metod? numatyta atsižvelgti ? tokias išlaidas; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

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

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

SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip:

– juo nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos bendrov?s rezident?s išmokami dividendai apmokestinami prie šaltinio, jeigu šie dividendai mokami pensij? fondui nerezidentui, o tokiems dividendams – jeigu jie mokami pensij? fondui rezidentui – taikomas mokestis, apskai?iuojamas kaip galutin? vienkartin? suma nuo fiktyvi? pajam?, kuris laikui b?gant turi atitikti vis? pajam? iš kapitalo apmokestinim? pagal bendrojoje teis?je nustatyt? tvark?,

– vis d?lto juo draudžiama, kad dividendus gaunantys pensij? fondai nerezidentai negal?t? atsižvelgti ? galimas veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su dividend? gavimu, jeigu pagal pensij? fond? rezident? mokes?io baz?s apskai?iavimo metod? numatyta atsižvelgti ? tokias išlaidas; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Parašai

*Proceso kalba: šved?.