

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2016. gada 2. jūnijā (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kapitāla brīva aprīte – LESD 63. pants – Pensiju fondu ienākumu aplikšana ar nodokli – Atšķirīga attieksme pret pensiju fondiem rezidentiem un pensiju fondiem nerezidentiem – Vienotas nodokļa likmes noteikšana pensiju fondiem rezidentiem, pamatojoties uz fiktīvo peļņu – Ieturējums no pensiju fondu nerezidentu peļņas no dividendu ienākumu gūšanas vietā – Salīdzināmība

Lieta C-252/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2014. gada 20. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 23. maijā, tiesvedībā

### ***Pensioenfonds Metaal en Techniek***

pret

### ***Skatteverket.***

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], E. Levits (referents), M. Bergere [*M. Berger*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 21. maija tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Pensioenfonds Metaal en Techniek* vērā – *F. Boulogne* un *G. Andersson*, advokat,
- Zviedrijas valdības vērā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson*, *N. Otte Widgren* un *K. Sparrman*, kā arī *L. Swedenborg*, *E. Karlsson* un *F. Sjövall*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *J. Enegren* un *W. Roels*, kā arī *C. Tufvesson*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2015. gada 10. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

### **Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 63. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (turpm?k tekst? – “PMT”), N?derland? re?istr?tu pensiju fondu, un *Skatteverket* (Nodok?u p?rvalde) par nodokli par dividend?m, ko Zviedrij? tas maks?jis laikposm? no 2002. l?dz 2006. gadam.

### **Atbilstoš?s Zviedrijas ties?bu normas**

#### *Tiesiskais regul?jums par pensiju fondiem*

3 *Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.* (Likums (1967:531) par pensiju samaksas pien?kuma garantiju un citiem aspektiem, turpm?k tekst? – “Likums par pensiju samaksas pien?kuma garantiju”) 9. pant? pensiju fonds ir defin?ts k? darba dev?ju izveidots fonds, kura vien?gais m?r?is ir nodrošin?t pensiju pieš?iršanu darba ??m?jiem vai vi?us p?rdz?vojušiem tuviniekiem.

4 Saska?? ar min?t? likuma 12. pantu pensiju fondiem ir noteikts form?ls aizliegums ap?emties izmaks?t pensijas un tie ar? neizmaks? vecuma pensijas. Pensiju fonda uzdevums ir tikai p?rvald?t kapit?lu, ko tam p?rskaita darba dev?js, un nodrošin?t, ka var tikt iev?rotas p?d?j? min?t? garant?t?s pensijas.

5 Pensiju fondu saist?bas nodrošin?t darba dev?ju garant?t?s pensijas ir ilgtermi?a saist?bas. Saska?? ar Likuma par pensiju samaksas pien?kuma garantiju 10.a pantu pensiju fonda l?dzek?i ir j?iegulda t?, lai b?tu iesp?jams pien?c?gi daž?dot riskus, t?d?j?di vislab?k un piesardz?gi nodrošinot to personu intereses, kas ir saist?tas ar šo iest?di. Pensiju fondiem ir j?iev?ro ieguld?šanas nor?d?jumi, kas atbilst pras?b?m, kuras ir paredz?tas Valsts finanšu iest?žu inspekcijas visp?r?jos noteikumos un vadl?nij?s par ieguld?jumu nor?d?jumiem, un anal?ze par to iest?žu ietekmi, kas veic papildpensijas kapit?la uzkr?šanas darb?bas ( *Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om placeringsriktlinjer och konsekvensanalys för institut som driver tjänstepensionsverksamhet, FFF 2011:16*).

6 Pensiju fondi ir da?a no sist?mas, ko Zviedrijas Karaliste ir izv?l?jusies, lai ieviestu un garant?tu vecuma pensiju rež?mu. Lai nodrošin?tu garant?t?s pensijas, ir iesp?jams ieg?d?ties ar? dz?v?bas apdrošin?šanu vai veidot uzkr?jumus uz??muma gr?matved?bas kontos un tiem piesaist?t kred?ta garantiju vai pašvald?bas vai valsts galvojumu.

#### *Pensiju fondu rezidentu aplikšana ar nodokli*

7 Juridiskas personas, kam Zviedrij? ien?kuma nodoklis ir j?maks? piln? apm?r?, to maks? saska?? ar *inkomstskattelagen (1999:1229)* (Likums (1999:1229) par ien?kuma nodokli, turpm?k tekst? – “Likums par ien?kuma nodokli”), kas it ?paši attiecas uz kapit?la pieaugumu, dividend?m un procentiem.

8 Saska?? ar Likuma par ien?kuma nodokli 7. noda?as 2. panta 2. punkta pirm?s da?as 3. apakšpunktu pensiju fondi tom?r saska?? ar šo likumu ir piln?b? atbr?voti no nodok?iem. Min?taj? likum? šaj? zi?? ir atsauce uz noteikumiem, kas attiecas uz nodokli par ien?kumiem no kapit?la un kas ir ietverti *lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel* (Likums (1990:661) par pensiju fondu pe??as nodokli, turpm?k tekst? – “Likums par pensiju fondu pe??as nodokli”).

9      Saskaņā ar Likuma par pensiju fondu peļņas nodokli 2. pantu Zviedrijas pensiju fondiem, kā arī dzīvības apdrošināšanas uzņēmumiem ir jāmaksā nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kas ir vienotas likmes nodoklis, ar kuru apliek no pensiju uzkrājumiem gūto attiecīgā brīža peļņu un kura bāze ir aprēķināta divos posmos saskaņā ar minētā likuma 3.–8. pantu.

10     Pirmkārt, tiek aprēķināta kapitāla bāze, ko veido pensiju fondu aktīvu vērtība gada sākumā, no kuras atņem šajā datumā esošās finansētās saistības. Zviedrijas valdība uzskata, ka pensiju fonds saskaņā ar Likuma par pensiju samaksas pienākuma garantiju 11. panta 4. punktu var ņemt aizdevumu vienīgi, lai segtu savas saistību likviditātes vajadzības, un tikai ar nosacījumu, ka aizdevuma summa ir neliela salīdzinājumā ar pensiju iestādes izmēru.

11     Otrkārt, no šī kapitāla gūtās peļņas vienoto likmi, proti, nodokļa bāzei, aprēķinā, sareizinot kapitāla bāzi ar vidējo peļņu no valsts obligācijām attiecīgajā kalendrajā gadā, kurš ir iepriekšējais pirms taksācijas gada esošais gads. Saskaņā ar Likuma par pensiju fondu peļņas nodokli 9. pantu nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek noteikts 15 % apmērā no šādi iegūtās bāzes.

12     Šis nodoklis par ienākumiem no kapitāla ir piemērojams Zviedrijas pensiju fondiem un dzīvības apdrošināšanas uzņēmumiem, kā arī ārvalstu dzīvības apdrošināšanas uzņēmumiem un papildpensijas kapitāla uzkrāšanas institūcijām, kam ir stabils uzņēmums Zviedrijā, un tām, kuras, kā uzskata iesniedzētājs, ir nodrošināt vienveidīgu vienotas likmes nodokļa piemērošanu visu veidu pensiju uzkrājumiem. Šī metode vienlaikus tiek izmantota gan attiecībā uz nodokli par ienākumiem no kapitāla individuālo pensijas uzkrājumu gadījumā, gan attiecībā uz nodokli par ienākumiem no pensiju apdrošināšanas, no uzkrājošās dzīvības apdrošināšanas un citām pensiju kapitāla formām.

#### *Pensiju fondu nerezidentu aplikšana ar nodokli*

13     Ārvalstu juridiskām personām, kas saņem dividendes no Zviedrijas akciju sabiedrībām vai Zviedrijas ieguldījumu fondiem, nodoklis par ienākumiem no dividendēm Zviedrijā ir jāmaksā kā ieturējums ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar *kupongskattelagen (1970:624)* (Likums (1970:624) par nodokli par dividendēm, turpmāk tekstā – “Likums par nodokli par dividendēm”) 1. un 4. pantu.

14     Saskaņā ar Likuma par nodokli par dividendēm 5. pantu nodokli par dividendēm piemēro 30 % apmērā no izmaksāto dividenžu summas. Saskaņā ar Zviedrijas Karalistes un Nīderlandes Karalistes parakstīto nodokļu konvenciju nodokļa likme par izmaksātajām dividendēm šājs abās dalībvalstīs tomēr nedrīkst pārsniegt 15 % no to bruto summas.

#### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

15     Laikposmā no 2002. līdz 2006. gadam *PMT* no Zviedrijas akciju sabiedrībām saņēma dividendes, par kurām ienākumu gūšanas vietā tika ieturēts nodoklis 15 % apmērā, kas kopumā veidoja summu 20 957 836 Zviedrijas kronu (SEK) apmērā (aptuveni EUR 2 262 861).

16     2007. gada decembrī *PMT* lūdza Zviedrijas nodokļu pārvaldi atmaksāt piemēroto nodokli par dividendēm, pamatojoties uz to, ka šis nodokļa iekasēšana ir bijusi pretrunā Savienības tiesību normām, kas attiecas uz kapitāla brīvību atpakaļ. *PMT* norādīja, ka tas ir pielīdzināms fondam, kas ir aplikts ar nodokli saskaņā ar Likumu par pensiju fondu peļņas nodokli, un tādējādi tam ir piemērojams labvēlīgāks nodokļu režīms. Tas apgalvoja, ka atširgā nodokļu iekasēšana, kas izriet no Likumu par pensiju fondu peļņas nodokli un Likuma par nodokli par dividendēm piemērošanas, ir nepamatota.

17 Tā kā Zviedrijas nodokļu pārvalde noraidīja *PMT* lūgumu, tas iesniedza prasību *Länsrätten i Dalarnas län* (Dalarnas administratīvā tiesa, Zviedrija), un arī tā tika noraidīta.

18 Pēc *PMT* iesniegtās apelācijas sūdzības *Kammarrätten i Sundsvall* (Sundsvālas administratīvā apelācijas tiesa, Zviedrija) nolēma, pirmkārt, ka nav pierādīts, ka *PMT* ticis piemērots nelabvēlīgāks nodokļu režīms salīdzinājumā ar līdzvērtīgiem Zviedrijas pensiju fondiem un, otrkārt, ka nav arī pierādīts, ka atšķirīgi nodokļu uzlikšanas režīmi bijuši diskriminājoši.

19 *PMT* iesniedza kasācijas sūdzību *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija), norādot, ka valsts tiesiskā regulējuma par pensiju fondu aplikšanu ar nodokli uzbūve ir diskriminājoša. Nodoklis par ienākumiem no kapitāla aizstājot ne tikai nodokli par dividendēm, bet arī nodokli par ienākumiem no kapitāla pieauguma atsavināšanas un par ienākumiem no procentiem, un nodoklis par dividendēm, kas ir samaksātas Zviedrijas pensiju fondiem, esot būtiski mazāks par formāli iekasēto nodokli par ienākumiem no kapitāla. Tā kā pārvalstu pensiju fondiem tiekot uzlikts bruto nodoklis kā nodoklis par dividendēm, kas tieši tiek iekasēts dividenžu izmaksāšanas brīdī, tie arī nevarot izmantot ar vienotas likmes metodi iecerēto ierobežojumu laiku.

20 Turklāt nodokļa par ienākumiem no kapitāla, kas ir piemērojams pensiju fondiem rezidentiem, aprēķins ņaujot atskaitīt finanšu pasīvus, savukārt nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kas ir piemērojams akcionāriem pensiju fondiem nerezidentiem, to neņaujot darīt.

21 Visbeidzot, lai gan nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tiek veikts dividenžu izmaksāšanas brīdī, nodoklis par ienākumiem no kapitāla savukārt tiek aprēķināts un iekasēts tajā gadā, kurš seko dividenžu izmaksāšanai, un tas radot naudas uzkrāšanai neizdevīgāku situāciju pensiju fondiem nerezidentiem.

22 Zviedrijas nodokļu administrācija uzskata, ka valsts nodokļu režīms paredz divas dažādas nodokļu uzlikšanas kārtības un nerada nekādu diskrimināciju. Faktiska to dividenžu aplikšana ar nodokli, kas ir izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem, atbilstot nodokļa ieturējumam ienākumu gūšanas vietā, kas tiek veikts saskaņā ar nodokļu konvencijām par dividendēm, kuras tiek izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem. Turklāt režīms, kas ir piemērojams pensiju fondiem nerezidentiem, varētu izrādīties labvēlīgāks, pirmkārt, valsts obligāciju radīto ienākumu pieauguma dēļ un, otrkārt, tādēļ, ka nodokļi tiek uzlikti tikai tad, ja dividendes faktiski ir tikušas izmaksātas, lai gan pensiju fondi rezidenti maksā nodokli par ienākumiem no kapitāla ik gadu. Izmaksas, ko pensiju fondi rezidenti, iespējams, kapitāla bāzes aprēķināšanā varētu atskaitīt, ņemot vērā to pārdaus, neesot saistītas ar saņemtajām dividendēm un nepastāvot nekāds slogs, kas būtu tieši saistīts ar dividendēm no Zviedrijā ieguldītā kapitāla. Pensiju fondi rezidenti iepriekš maksājot ikmēneša peļņas nodokli kā avansa maksājumu un tāpēc nesaņemot nekādas naudas uzkrāšanas priekšrocības.

23 Iesniedzējtiesa apstiprina, ka nodokļu režīms, kas tiek piemērots pensiju fondiem, ir atkarīgs no tā, vai tie ir valsts rezidenti, un ka nomināli nodokļa likme, kas tiek aplūkota tajā izskatāmajā lietā, ir 15 % gan attiecībā uz nodokli par ienākumiem no kapitāla, gan attiecībā uz nodokli par dividendēm.

24 Šī tiesa arī precizē, ka nodoklis par ienākumiem no kapitāla ir pamatots ar fiktīvo peļņu. Tas nozīmējot, ka, ņemot vērā nodokļa par ienākumiem no kapitāla bāzes aprēķināšanas metodi, nodokļu uzlikšana dažus gadus varētu būt izdevīgāka akcionāriem rezidentiem, bet citus gadus savukārt šo akcionāru aplikšanas ar nodokli rezultāts varētu būt nelabvēlīgāks salīdzinājumā ar akcionāru nerezidentu aplikšanas ar nodokli rezultātu. Tā uzsver, ka nodoklis par ienākumiem no

kapitāla tiek iekasāts ik gadu, neatkarīgi no tā, vai dividendes ir vai nav tikušas izmaksātas. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka tajā ticis apgalvots, ka valsts tiesiskā regulējuma par nodokļu uzlikšanu pensiju fondiem uzbūve ir diskriminājoša, jo finanšu zaudējumu atskaitošana ir iespējama, apņemot nodokļa par ienākumiem no kapitāla bēzi, un brēdis, kad nodoklis tiek iekasāts, var radīt naudas uzkrāšanai neizdevīgu situāciju valsts pensiju fondiem.

25 Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai ar LESD 63. pantu netiek pieļauti valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem par sabiedrības rezidentes dividendēm, ja akcionārs ir citas dalībvalsts rezidents, tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, lai gan par šādām dividendēm, ja tās tiek izmaksātas akcionāram rezidentam, tiek uzlikts nodoklis, ko apņēma, izmantojot vienotu likmi, par bēzi ņemot fiktīvo peļņu, un kuram laika gaitā būtu jāatbilst parastam nodokļa ieturējumam no ienākumiem no kapitāla?”

### Par prejudiciālo jautājumu

26 Uz dodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem par sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, un, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam rezidentam, tiek uzlikts nodoklis, kuru apņēma, izmantojot vienotu likmi, par bēzi ņemot fiktīvo peļņu, un kuram laika gaitā būtu jāatbilst parastam nodokļa ieturējumam no visiem ienākumiem no kapitāla.

27 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādā ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kapa kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus atturēt veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 28. punkts, un 2012. gada 22. novembris, Komisija/Vācija, C-600/10, nav publicēts, EU:C:2012:737, 14. punkts).

28 Konkrēti, dalībvalsts nelabvēlīga attieksme pret pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm salīdzinājuma ar attieksmi pret pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm var atturēt citā dalībvalstī, nevis šajā pirmajā dalībvalstī reālistas sabiedrības veikt ieguldījumus šajā pašā pirmajā valstī un tādējādi ir uzskatāma par kapitāla brēvas aprites ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts LESD 63. pantā (skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 33. punkts, un 2012. gada 22. novembris, Komisija/Vācija, C-600/10, nav publicēts, EU:C:2012:737, 15. punkts).

29 Saskaņā ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem pensiju fondiem saistībā ar tiem izmaksātajām dividendēm tiek piemēroti divi dažādi nodokļu režīmi, kuru piemērošana ir atkarīga no tā, vai tie ir vai nav dividendes izmaksājošs sabiedrības dalībvalsts rezidenti.

30 Faktiski no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka tikai par dividendēm, ko Zviedrijas sabiedrība izmaksā pensiju fondiem nerezidentiem, tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā 30 % apmērā no to bruto summas, taču šī likme var tikt samazināta saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Kā to norāda iesniedzējtiesa, *PMT* saņemtajām dividendēm, piemērojot šādu konvenciju, ko ir nosīgušas Zviedrijas Karaliste un Nīderlandes Karaliste, ir ticis piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā 15 % apmērā.

31 Savukārt dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem, tiek piemērots nevis šāds nodoklis ienākumu gūšanas vietā, bet gan nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kura bēze

tiek aprēķināta divos posmos. Vispirms tiek noteikta visu to aktīvu vērtība, kas pastāv taksācijas gada sākumā, no kuras tiek atskaitīti finanšu parādi, kas pastāv šajā pašā datumā. Pēc tam šī neto summa tiek reizināta ar vidējo peļņu no valsts obligācijām kalendārā gadā, kas ir tālīt pirms attiecīgā taksācijas gada. Šādi iegūtais rezultāts ir fiktīvā peļņa, kas tiek aplikta ar nodokli 15 % apmērā.

32 Atšķirība starp abiem nodokļu režīmiem ir saistīta ar nodokļa bāzes aprēķināšanas metodi, kā arī ar tās iekasēšanas noteikumiem, jo nominālā nodokļa likme abu režīmu ietvaros ir identiska.

33 Runājot par to, vai tādi daļēji valsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, veido kapitāla brīvības aprītes ierobežojumu, ir jānoskaidro, vai šāda atšķirīga attieksme, uzliekot nodokļu pensiju fondiem izmaksātājam dividendām atkarībā no tā, vai tie ir vai nav valsts rezidenti, izraisa nelabvēlīgu attieksmi pret pensiju fondiem nerezidentiem salīdzinājumā ar pensiju fondiem rezidentiem.

34 Iesniedzējtiesai, kas ir vienīgā, kura var precīzi zināt tajā izskatāmās lietas faktus, ir jānovērtē, vai, runājot par šajā lietā aplūkotajām dividendām, divpusējā konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu paredzētā 15 % ieturējuma ienākumu gēšanas vietā piemērošana prasītājam pamatlietā izraisa to, ka šim prasītājam galu galā Zviedrijā ir uzlikts smagāks nodokļu slogš par to, kas par šāda paša veida dividendām ir pensiju fondiem rezidentiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c., C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 48. punkts).

35 Šajā ziņā Zviedrijas un Vācijas valdības norāda, ka šāds vērtējums ir jāveic attiecībā uz vairākiem gadiem, kas atbilst ekonomikas ciklam, un tas, kā uzskata minētās valdības, būtu pierādīts, ka šo dividenžu aplikšana ar nodokli, piemērojot vienu vai otru metodi, pēc viena ekonomikas cikla izraisa vienu un to pašu rezultātu.

36 Tādējādi ir svarīgi noskaidrot, vai iesniedzējtiesai savs vērtējums par iespējamu nelabvēlīgu attieksmi pret dividendām, kas ir izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem, ir jāveic attiecībā uz vairāku gadu laikposmu, kuri tiek aplūkoti kopā, kā to ir noteikušas minētās valdības, vai arī šāds vērtējums ir jāveic ik gadu attiecībā uz katru strādīgā laikposma gadu, kā to norāda Komisija.

37 Jānorāda, pirmkārt, ka, ja, kā uzskata Zviedrijas valdība, vienotas likmes nodokļa uzlikšanas metodes mērķis ir panākt vienvērtīgu nodokļa piemērošanu tiešajiem un netiešajiem pensiju uzkrājumiem un izlīdzināt nodokļu uzlikšanu laikā, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem tomēr izriet, ka nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kas ir piemērojams pensiju fondiem rezidentiem, tiek aprēķināts ik gadu. Tiesa jau ir atzinusi, ka laikposms, kas ir jāņem vērā, lai salīdzinātu nodokļu slogu par dividendām, kuras tiek izmaksātas rezidentiem un nerezidentiem, ir tas, kas tiek ņemts vērā attiecībā uz rezidentiem izmaksātājam dividendām (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c., C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 51. punkts).

38 Otrkārt, Tiesa attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību ir atzinusi, ka, pat ja tiek pieņemts, ka daļēji valsts nodokļu režīms visbiežāk ir labvēlīgš nodokļu maksātājiem nerezidentiem, tas neizslēdz, ka, ja šis režīms izrādīs nelabvēlīgš minētajiem nodokļu maksātājiem, tas izraisa nevienlīdzīgu attieksmi salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem rezidentiem un tādejādi rada šķērslus brīvībai veikt uzņēmējdarbību (šajā ziņā skat. spriedumus, 2000. gada 14. decembris, *AMID*, C-141/99, EU:C:2000:696, 27. punkts, un 2007. gada 22. marts, *Talotta*, C-383/05, EU:C:2007:181, 31. punkts). Tāpat arī Tiesa jau ir atzinusi, ka tas, ka valsts tiesiskais regulējums nelabvēlīgā situācijā nostāda nerezidentus, nevar tikt kompensēts ar to, ka citās situācijās šis pats tiesiskais regulējums neietekmē nerezidentus salīdzinājumā ar

rezidentiem (spriedums, 2007. gada 18. jūlijs, *Lakebrink un Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 23. punkts).

39 No šādas interpretācijas izriet, ka iespējama nelabvēlīga attieksme pret dividendēm, kas ir izmaksētas pensiju fondiem nerezidentiem kādā taksācijas gadā, nevar tikt kompensēta ar iespējami labvēlīgu attieksmi pret pārdarījumiem citos taksācijas gados.

40 Katrā ziņā, kā to norāda Komisija, šajā ziņā Zviedrijas valdībai pret to neiebilstot, piemērojamajos tiesību aktos nav paredzēts mehānisms, kas ļauj garantēt, ka nodokļu slogs, kāds tiek piemērots valsts dividendēm, kuras saņem pensiju fondi rezidenti, galu galā būs identisks tam, kāds tiek piemērots šāda paša veida dividendēm, ko saņem pensiju fondi nerezidenti.

41 No tā izriet, ka vērtējums par to, vai pastāv iespējami nelabvēlīga attieksme pret dividendēm, kas tiek izmaksētas pensiju fondiem nerezidentiem, ir jāveic attiecībā uz katru taksācijas gadu atsevišķi.

42 Kā to atzīst pati Zviedrijas valdība savu rakstveida atbildē 48. punktā, tajos gados, kad faktiskā peļņa no akcijām ir lielāka nekā vienotas likmes peļņa, kas atbilst peļņai no valsts obligācijām, kā tas esot pašreizējās tirgus apstākļos, pensiju fondam nerezidentam esot izdevīgi nodokļa par dividendēm vietā maksāt peļņas nodokli, kāds tiek piemērots pensiju fondiem rezidentiem.

43 Iesniedzējtiesa būtībā piekrīt šim vērtējumam, precizējot, ka, ņemot vērā nodokļa par ienākumiem no kapitāla bāzes aprēķināšanas metodi, nodokļa uzlikšanas rezultāts dažus gadus varētu būt labvēlīgāks akcionāriem rezidentiem, bet citus gadus – labvēlīgāks akcionāriem nerezidentiem.

44 Tā kā atšķirīga attieksme, kas ir ieviesta ar tādām daļēji bāvēlīgām tiesību aktiem nodokļu jomā, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, saistībā ar nodokļu uzlikšanu dividendēm, kuras ir izmaksētas pensiju fondiem rezidentiem, un nodokļu uzlikšanu šāda paša veida dividendēm, kas ir izmaksētas pensiju fondiem nerezidentiem, var izraisīt to, ka pārdarījumiem minētajiem fondiem izmaksētājām dividendēm ir uzlikts lielāks nodokļu slogs par to, kas ir uzlikts pensiju fondiem rezidentiem, šāda atšķirīga attieksme var atturēt šos pensiju fondus nerezidentus veikt ieguldījumus šajā daļēji bāvēlīgā, un tādējādi tā ir ierobežojums kapitāla brīvībai aprītei, kas principā ir aizliegta ar LESD 63. pantu.

45 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu 63. panta noteikumi tomēr neskar daļēji bāvēlīgu tiesību aktus, kas nošķir nodokļu maksātājus, kuri ir atšķirīgi situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai kapitāla ieguldījuma vietām.

46 Šīs tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvības aprītes pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tādēļ tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros paredzēta atšķirība starp nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kur tie dzīvo, vai daļēji bāvēlīgs, kur tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. Pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo šis panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šajā 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaigi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvību aprīti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants” (spriedums, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55. un 56. punkts, kā arī tajos minētie judikatūras).

47 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no šīs pašas panta 3. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma. No Tiesas judikatūras

izriet, ka, lai t?ds valsts nodok?u tiesiskais regul?jums, k?ds tiek apl?kots pamatliet?, var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar L?guma ties?bu norm?m attiec?b? uz kapit?la br?vu apriti, taj? paredz?tajai atš?ir?gajai attieksmei ir j?b?t saist?tai ar situ?cij?m, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? tai ir j?b?t attaisnotai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (skat. spriedumu, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGII* u.c., no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

48 J?atg?dina, ka p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba vai nesal?dzin?m?ba ar iekš?ju situ?ciju ir j?p?rbauda, ?emot v?r? attiec?go ties?bu normu m?r?i (spriedums, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C?342/10, EU:C:2012:688, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra), k? ar? to priekšmetu un saturu (skat. spriedumu, 2012. gada 10. maijs, Komisija/Igaunija, C?39/10, EU:C:2012:282, 51. punkts).

49 Turkl?t, lai nov?rt?tu, vai atš?ir?g? attieksme, kas izriet no š?diem ties?bu aktiem, atspogu?o objekt?vu situ?cijas atš?ir?bu, ir j??em v?r? tikai atbilstošie, attiec?gajos valsts ties?bu aktos izstr?d?tie noš?iršanas krit?riji (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGII* u.c., no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 28. punkts).

50 Šaj? gad?jum?, k? tas ir nor?d?ts š? sprieduma 29. punkt?, pamatliet? apl?kotajos ties?bu aktos ir noteikts noš?iršanas krit?rijs, kas ir pamatots ar pensiju fonda, kurš sa?em dividendes, rezidences vietu, paredzot, ka dividend?m, ko sa?em pensiju fondi nerezidenti, tiek piem?rots nodoklis ien?kumu g?šanas viet?, bet dividend?m, kuras sa?em pensiju fondi rezidenti, – nodoklis par ien?kumiem no kapit?la.

51 T?d?j?di ir j?p?rbauda, vai, ?emot v?r? pamatliet? apl?koto ties?bu aktu m?r?i, k? ar? priekšmetu un saturu, pensiju fondi rezidenti un pensiju fondi nerezidenti ir l?dz?g? situ?cij?.

52 Šaj? zi?? ir j?uzsver, ka nodoklim, kas tiek piem?rots pensiju fondiem rezidentiem, ir m?r?is, kas atš?iras no t? nodok?a m?r?a, kurš tiek piem?rots pensiju fondiem nerezidentiem. T?d?j?di, lai gan, run?jot par pirmajiem, nodok?i tiek uzlikti to ien?kumu kopumam, kas ir apr??in?ti, pamatojoties uz to akt?viem, no kuriem ir atskait?ti to par?di, un kam tiek piem?rota vienotas likmes pe??as norma neatkar?gi no faktisk?s dividenžu sa?emšanas attiec?gaj? taks?cijas gad?, otrajiem nodoklis tiek piem?rots par dividend?m, kuras ir sa?emtas Zviedrij? šaj? taks?cijas gad?.

53 Vecuma pensiju rež?ma, kur? ietilpst pensiju fondi, ietvaros valsts ties?bu aktos par nodok?u uzlikšanu min?tajiem fondiem ir paredz?ts ieviest neutr?lu un no konjunkt?ras neatkar?gu nodok?u uzlikšanu daž?du veidu akt?viem, k? ar? attiec?gajiem visu veidu pensiju uzkr?jumiem.

54 Lai sasniegtu š?du m?r?i, visiem pensiju fonda rezidenta akt?viem ik gadu tiek piem?rots nodoklis p?c vienotas likmes, kas atspogu?o t? akt?vu sniegto pe??u, neatkar?gi no min?to akt?vu rad?tajiem ien?kumiem, it ?paši dividend?m.

55 Š?da nodok?u uzlikšana pensiju fondu rezidentu ien?kumiem tiek ?stenota Zviedrijas Karalist? k? šo pensiju fondu rezidences valst?, kurai šaj? zi?? ir pilnvaras uzlikt nodok?us to kop?jiem ien?kumiem.

56 Savuk?rt, run?jot par pensiju fondiem nerezidentiem Zviedrij?, šai dal?bvalstij saska?? ar divpus?jo konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kas ir nosl?gta ar N?derlandes Karalisti, ir tikai pilnvaras uzlikt nodok?us ien?kumiem, kurus ir rad?juši šo fondu akt?vi, kas atrodas Zviedrij?. T?d?j?di nodokli par dividend?m, ko sa?em pensiju fondi nerezidenti, Zviedrijas Karaliste uzliek k? dividenžu izcelsmes valsts.

57 T? k? saska?? ar šo konvenciju Zviedrijas Karalistei nav pilnvaru nodok?us uzlikt t?diem



pensiju fonda nerezidenta akt?viem, k?di tiek apl?koti pamatliet? un kas atrodas t?s teritorij?, tas vien, ka fondam pieder akt?vi Zviedrij?, nevar izrais?t nodok?u uzlikšanu šaj? dal?bvalst?.

58 T?d?j?di, t? k? Zviedrijas Karalistei ir ierobežotas nodok?u uzlikšanas pilnvaras attiec?b? uz pensiju fondiem nerezidentiem, š? dal?bvalsts nevar uzlikt nodok?us visiem šo pensiju fondu akt?viem.

59 Šajos apst?k?os pamatliet? apl?koto ties?bu aktu m?r?is piem?rot neutr?lu un no konjunkt?ras neatkar?gu nodok?u rež?mu daž?du veidu akt?viem, k? ar? attiec?giem visu veidu pensiju uzkr?jumiem, kas noz?m?, ka pensiju fondiem nodoklis tiek piem?rots attiec?b? uz visiem to akt?viem, nevar tikt sasniegts attiec?b? uz pensiju fondiem nerezidentiem.

60 Šis m?r?is, kas noz?m? ar?, ka pensiju fondi tiek aplikti ar nodokli ik gadu un neatkar?gi no dividenžu izmaks?šanas, ar? nevar tikt sasniegts, nodokli par dividend?m, kuras pensiju fondi nerezidenti ir sa??muši, uzliekot saska?? ar vienotas likmes metodi, maks?jam? nodok?a apr??in?šanas nol?k? pamatojoties uz attiec?go akt?vu v?rt?bu, jo, k? tas ir izkl?st?ts š? sprieduma 56.–58. punkt?, pensiju fondi nerezidenti katr? zi?? var tikt aplikti ar nodok?iem tikai tad, ja tiem ir izmaks?tas dividendes.

61 Turkl?t, k? ?ener?ladvok?ts to b?t?b? ir nor?d?jis secin?jumu 32. un 33. punkt?, nodok?u uzlikšanas neitralit?te, k?du, ?emot v?r? ieguld?jumu formu, ir bijusi v?lme pan?kt pamatliet? apl?kotajos ties?bu aktos, noz?m? nodok?u uzlikšanu visam nodok?u maks?t?ja ieguld?tajam kapit?lam neatkar?gi no t?, k?ds ir š? nodok?u maks?t?ja ieguld?jumu portfe?a sast?vs.

62 Š?ds m?r?is nevar tikt sasniegts pensiju fonda nerezidenta gad?jum?, kam Zviedrij? tiek piem?rots nodoklis tikai par t? ien?kumiem, kuru izcelsme ir šaj? dal?bvalst?.

63 T?d?j?di ir j?konstat?, ka, ?emot v?r? valsts ties?bu aktos izvirz?to m?r?i, k? ar? to priekšmetu un saturu, pensiju fonds nerezidents nav situ?cij?, kas b?tu l?dz?ga tai, k?d? ir pensiju fonds rezidents.

64 To ?emot v?r?, v?l ir j?atg?dina, ka, lai gan divu daž?du nodok?u uzlikšanas metožu piem?rošana pensiju fondiem rezidentiem un nerezidentiem šaj? gad?jum? ir pamatota ar atš?ir?g?m situ?cij?m abu šo nodok?u maks?t?ju kategoriju starp?, Tiesa jau ir atzinusi, ka, run?jot par komercdarb?bas izdevumiem, kas ir tieši saist?ti ar darb?bu, kura ir rad?jusi ar nodokli aplikamos ien?kumus k?d? dal?bvalst?, š?s valsts rezidenti un nerezidenti ir l?dz?g? situ?cij? (spriedums, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c., C?10/14, C?14/14 un C?17/14, EU:C:2015:608, 57. punkts).

65 T?d?j?di iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai pensiju fondiem rezidentiem piem?rot? nodok?u uzlikšanas metode, apr??inot min?to fondu nodok?a b?zi un, it ?paši, nodok?a b?zes apr??in? ?emot v?r? to par?dus, ?auj ?emt v?r? iesp?jamos komercdarb?bas izdevumus, kas ir tieši saist?ti ar dividenžu sa?emšanu, k? to, š?iet, apgalvo *PMT*. Ja tas t? ir, š?du izmaksu ?emšana v?r? b?tu j?atz?st ar? attiec?b? uz pensiju fondiem nerezidentiem.

66 ?emot v?r? visu iepriekš izkl?st?to, uz prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka:

– tas pie?auj t?dus valsts ties?bu aktus, saska?? ar kuriem par sabiedr?bas rezidentes izmaks?taj?m dividend?m tiek piem?rots nodoklis ien?kumu g?šanas viet?, ja š?s dividendes tiek izmaks?tas pensiju fondam nerezidentam, un, ja š?s dividendes tiek izmaks?tas pensiju fondam rezidentam, tiek piem?rots nodoklis, kas ir apr??in?ts p?c vienotas likmes, pamatojoties uz fikt?vo pe??u, kurai laika gait? ir j?atbilst parastam nodok?a ietur?jumam no visiem ien?kumiem no

kapitāla;

– LESD 63. pants tomēr nepieļauj, ka pensiju fondi nerezidenti, kas saņem dividendes, nevar ņemt vērā iespējamos komercdarbības izdevumus, kuri ir tieši saistīti ar dividenžu saņemšanu, ja pensiju fondu rezidentu nodokļa bāzes aprēķina metode paredz šādu ņemšanu vērā, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

67 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmkārt) nospriež:

### **LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka:**

– tas pieļauj tādus valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem par sabiedrības rezidentes izmaksājām dividendēm tiek piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, un, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam rezidentam, tiek piemērots nodoklis, kas ir aprēķināts pēc vienotas likmes, pamatojoties uz fiktīvo peļņu, kurai laika gaitā ir jāatbilst parastam nodokļa ieturējumam no visiem ienākumiem no kapitāla;

– LESD 63. pants tomēr nepieļauj, ka pensiju fondi nerezidenti, kas saņem dividendes, nevar ņemt vērā iespējamos komercdarbības izdevumus, kuri ir tieši saistīti ar dividenžu saņemšanu, ja pensiju fondu rezidentu nodokļa bāzes aprēķina metode paredz šādu ņemšanu vērā, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – zviedru.