

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2019. gada 13. novembr? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kapit?la br?va aprite – Pensiju fondu aplikšana ar nodokli – Atš?ir?ga attieksme pret pensiju fondiem rezidentiem un pensiju fondiem nerezidentiem – Dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, ar kuru pensiju fondiem rezidentiem tiek ?auts samazin?t savu ar nodokli aplikamo pe??u, atskaitot pensiju izmaksai paredz?t?s rezerves, un ieskait?t par dividend?m iekas?to nodokli uz??mumu ien?kuma nodokli – Situ?ciju sal?dzin?m?ba – Pamatojums

Liet? C?641/17

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht München Abteilung III* (Minhenes Finanšu tiesa, V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2017. gada 23. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2017. gada 17. novembr?, tiesved?b?

### **College Pension Plan of British Columbia**

pret

### **Finanzamt München Abteilung III,**

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Tiesas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], kas pilda otr?s pal?tas tiesneša pien?kumus, un tiesnesis T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

?ener?ladvok?ts: P. Pikam?e [*P. Pikam?e*],

sekret?rs: D. Diterfs [*D. Ditterf*], noda?as vad?t?js,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2019 gada 20. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *College Pension Plan of British Columbia* v?rd? – A. Knebel, un T. Bracksiek, *Rechtsanwälte*,
- *Finanzamt München Abteilung III* v?rd? – H. Messina, p?rst?ve,
- V?cijas vald?bas v?rd? – s?kotn?ji T. Henze un R. Kanitz, v?l?k J. Möller un R. Kanitz, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – W. Roels un B.?R. Killmann, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2019. gada 5. j?nija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t LESD 63.–65. pantu.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *College Pension Plan of British Columbia*, lietu kop?bu saska?? ar Kan?das ties?b?m dibin?ta trasta juridiskaj? form?, (turpm?k tekst? – “*CPP*”) un *Finanzamt M?nchen Abteilung III* (Minhenes Finanšu p?rvaldes III noda?a, V?cija) saist?b? ar *CPP* sa?emto dividenžu par 2007.–2010. gadu aplikšanu ar nodokli.

### Atbilstoš?s ties?bu normas

3 Laikposm? no 2007. l?dz 2010. gadam pensiju fondi un to darb?ba bija reglament?ti *Versicherungsaufsichtsgesetz* (Apdrošin?šanas uzraudz?bas likums) redakcij?, kas public?ta 1992. gada 17. decembr? (*BGBI.* 1993 I, 2. lpp.).

4 Atbilstoši min?t? likuma 112. pantam pensiju fonds ir ties?bsp?j?ga un r?c?bsp?j?ga apdrošin?šanas instit?cija, kas, veicot kapitaliz?ciju, sniedz arodpensiju kapit?la uzkr?šanas un izmaksas pakalpojumus vienam vai vair?kiem darba dev?jiem darba ??m?ju lab?. Pensiju fonds attiec?b? uz visiem šiem pakalpojumiem saist?b? ar n?kotn? izmaks?jamo maks?jumu vai to sa?emšanai veicamo iemaksu apm?ru nevar sniegt garantijas, kas b?tu l?dz?gas apdrošin?šanai. Tas darba ??m?jiem pieš?ir patst?v?gas ties?bas sa?emt no t? maks?jumu, un tam ir pien?kums nodrošin?t vecuma pensijas izmaksu k? maks?jumu m?ža garum?.

### Pensiju fondu ar juridisko adresi V?cijas teritorij? nodok?u rež?ms

5 Saska?? ar *K?rperschaftsteuergesetz* (Likums par uz??mumu ien?kuma nodokli) redakcij?, kas ir piem?rojama attiec?gajiem faktiem (turpm?k tekst? – “*KStG*”), 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktu V?cijas pensiju fondam ir pien?kums maks?t nodokli piln? apm?r? k? kapit?lsabiedr?bai, kuras juridisk? adrese ir V?cij?. Saska?? ar *KStG* 7. panta 1. punktu, lasot to kopsakar? ar *KStG* 23. panta 1. punktu, uz??mumu ien?kuma nodok?a apm?rs ir 15 % no ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli.

6 *KStG* 8. panta 1. punkta pirmaj? teikum? ir paredz?ts, ka ar nodokli apliekamie ien?kumi tiek noteikti atbilstoši *Einkommensteuergesetz* (Likums par ien?kuma nodokli) redakcij?, kas ir piem?rojama attiec?gajiem faktiem (turpm?k tekst? – “*EStG*”), noteikumiem. Atbilstoši *KStG* 8. panta 2. punkta un *EStG* 2. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikumiem, lasot tos kopsakar?, visi pensiju fonda, kuram ir pien?kums maks?t nodokli piln? apm?r?, ien?kumi ir uzskat?mi par ien?kumiem, kas ir g?ti no r?pnieciskas vai komercdarb?bas. Saska?? ar *EStG* 2. panta 2. punkta 1. apakšpunktu ien?kumi, kas ir g?ti no r?pnieciskas vai komercdarb?bas, ir apl?kotaj? taks?cijas gad? g?t? pe??a.

7 No *EStG* 4. panta 1. punkta pirm? teikuma izriet, ka pe??a atbilst starp?bai starp uz??muma akt?viem taks?cijas gada beig?s un uz??muma akt?viem iepriekš?j? taks?cijas gada beig?s, kas ir palielin?ta par veikto maks?jumu summu un samazin?ta par veikto iemaksu summu. Iesniedz?jtiesa preciz?, ka šis uz??muma akt?vu sal?dzin?jums tiek veikts, balstoties uz nodok?u bilanci, kura izriet no gr?matved?bas bilances.

8 Min?t? tiesa ar? nor?da, ka pensiju fonda ie??mumi sast?v no apdrošin?to personu veiktaj?m iemaks?m un pe??as, kas ir g?ta, ieguldot pamatkapit?lu.

9 Sa?emt?s iemaksas, kas vispirms par?d?s gr?matved?bas bilances kolonn? “akt?vi”,

akt?vu palielin?šan?s rezult?t? p?c tam tiek p?rv?rstas ieguld?jumos un tad veido pensiju fonda pamatkapit?la da?u. Pamatkapit?lam atbilstošo posteni veido matem?tiskie uzkr?jumi, kas atrodas tam iepretim kolonn? "pas?vi". Matem?tiskie uzkr?jumi ir ?pašs uzkr?jumu veids nedrošu pras?jumu izpildei, un tajos tiek apl?sti arodpensiju maks?jumi, kas n?kotn? b?s j?veic pensiju fondam.

10 Ja no pamatkapit?la ir iesp?jams, veicot ieguld?jumus, g?t pe??u, piem?ram, dividenžu veid?, gr?matved?b? uzskait?tie ien?kumi no ieguld?jumiem tiek tieši kredit?ti da?du pensiju fonda l?gumu izpildei š?s pe??as g?šanas gad?, ja š? pe??a atbilst tehniskajai procentu likmei, kas tika piem?rota, apr??inot iemaksas.

11 Ja pensiju fonds, ieguldot seguma portfeli, g?st pe??u, kas ir liel?ka par tehnisko procentu likmi (t? sauktais "pe??as p?rums"), runa ir par gr?matved?b? neuzskait?tajiem ien?kumiem no ieguld?jumiem. Tie ir j?kredit? katra pensiju fonda l?guma izpildei vismaz 90 % apm?r?, un t? saukt?s l?dzdal?bas pe??as p?rum? ietvaros tie palielina arodpensiju maks?jumu apm?ru. Tikai atlikus? pe??as p?ruma da?a palielina pensiju fonda pe??u un nav ietverta pensiju fonda veiktajos maks?jumos darba ??m?jiem.

12 L?dz ar to gr?matved?b? uzskait?tie ien?kumi no ieguld?jumiem palielina ne tikai pensiju fonda akt?vus, bet ar? matem?tiskos uzkr?jumus kolonn? "pas?vi". Kolonnas "pas?vi" nov?rt?jums šaj? zi?? atbilst kolonnas "akt?vi" nov?rt?jumam, un t?d?j?di no dividenžu sa?emšanas g?t? pe??a tiek piln? apm?r? neitraliz?ta.

13 Gr?matved?b? neuzskait?tie ien?kumi no ieguld?jumiem neietekm? pe??u, jo tie tiek kredit?ti da?do pensiju fonda l?gumu izpildei un izpaužas k? atbilstošs pas?vu poste?a palielin?jums.

14 Attiec?b? uz nodok?u bilanci no ieguld?jumu veikšanas g?t?s pe??as uzkr?šana t?d?j?di izpaužas k? nodok?u bilanc? nor?d?to akt?vu palielin?jums. Turkl?t matem?tisko uzkr?jumu un citu pas?va poste?u palielin?jums izraisa atbilstošu pensiju fonda pas?vu palielin?jumu un t?d?j?di aplikšanas ar nodokli zi?? noz?m?gie uz??muma akt?vi *EStG* 4. panta 1. punkta pirm? teikuma un 5. panta 1. punkta izpratn? nepalielin?s. Tikai, ja gr?matved?b? neuzskait?tie ien?kumi no ieguld?jumiem nav j?kredit? da?do pensiju fonda l?gumu izpildei, tie izpaužas k? pensiju fonda pe??a, kas ar? ir j??em v?r?, apliekot ar nodokli.

15 Par pensiju fondu rezidentu sa?emtaj?m dividend?m ir j?maks? nodoklis par ien?kumiem no kapit?la, kurš atbilstoši *EStG* 43. panta 1. punkta pirm? teikuma 1. apakšpunkta un 43. panta 4. punkta, k? ar? *EStG* 20. panta 1. punkta un 20. panta 8. punkta noteikumiem, lasot tos kopsakar?, tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet? un kura apm?rs atbilstoši *EStG* 43.a panta 1. punkta pirm? teikuma 1. apakšpunktam ir 25 % no dividenžu bruto summas.

16 Saska?? ar *KStG* 31. panta un *EStG* 36. panta 2. punkta 2. apakšpunkta noteikumiem, lasot tos kopsakar?, nodoklis par ien?kumiem no kapit?la, kas ir ietur?ts par pensiju fondiem izmaks?taj?m dividend?m, veicot nodok?a apm?ra apr??in?šanu, ir piln? apm?r? ieskait?ms maks?jamaj? uz??mumu ien?kuma nodokli?.

17 Ja ietur?tais nodoklis par ien?kumiem no kapit?la p?rsniedz noteikto uz??mumu ien?kuma nodokli, pe??as p?rums tiek pensiju fondam atmaks?ts, k? ir paredz?ts *EStG* 36. panta 4. punkta otraj? teikum?.

### ***Pensiju fondu nerezidentu nodok?u rež?ms***

18 Saska?? ar *KStG* 2. panta 1. punktu ?rvalstu pensiju fonds, kura vad?ba vai juridisk?

adrese nav Vācijas, ir daļēji piemērojams ar uzņēmumu ienākuma nodokli par saviem valsts teritorijā gētajiem ienākumiem. Atbilstoši *KStG* 8. panta 1. punkta, *EStG* 49. panta 1. punkta 5.a apakšpunkta un 20. panta 1. punkta 1. apakšpunkta noteikumiem, lasot tos kopsakarā, izriet, ka dividendes, ko saņem ārvalstu pensiju fonds, ir ienākumi no kapitāla, uz kuriem attiecas ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums.

19 Gadījumā, kad pensiju fonds ir daļēji piemērojams ar nodokli, nodoklis tiek iekasēts, to ieturot ienākumu gēšanas vietā, un dividenžu izmaksātajam ir jāietur nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kas saskaņā ar *EStG* 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktu un 43.a panta 1. punkta 1. apakšpunktu principā ir 25 % no dividenžu bruto summas.

20 Saskaņā ar *EStG* 44.a panta 9. punktu divas piektdaļas no ieturētā un samaksātā nodokļa par ienākumiem no kapitāla sabiedrībā, kurā ir pienākums maksāt nodokli daļēji apmērā, *KStG* 2. panta 1. punkta izpratnē tiek atmaksātas, un tādējādi faktiskais nodokļu slogs par ienākumiem no kapitāla ir 15 %. Dividenžu aplikšana ar nodokli vairākus nodokļu konvencijas ar ierobežota 15 % apmēru. Uz līguma pamata *Bundeszentralamt für Steuern* (Federālā centrālā nodokļu pārvalde, Vācija) veic starpības starp ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla un nodokļu likmi 15 % apmērā atmaksu atbilstoši *EStG* 50.d panta normām.

21 Attiecībā uz pensiju fondiem nerezidentiem nodoklis par ienākumiem no kapitāla 15 % apmērā ir galīgs atbilstoši *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktam, kas ir izteikts šādā redakcijā:

“Uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas ir samaksēts, ieturot ienākumu gēšanas vietā, ir pilnīgi nomaksēts:

[..]

2. ja ienākumu gūtajam ir pienākums maksāt nodokli daļēji apmērā un ienākumi nav gēti no rūpnieciskās darbības un komercdarbības vai lauksaimniecības un mežsaimniecības darbības veikšanas valsts teritorijā.”

22 Iesniedzējtiesa arī precīzā, ka atbilstoši minētā 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktam nodokļa apmēra aprēķināšanas procedūra, kas ietvertu iespēju pensiju fondiem nerezidentiem nodokli par ienākumiem no kapitāla ieskaitīt maksājamo nodokli, ir izslēgta, un tādējādi tas nevar no ienākumu aprēķināšanas bāzes, kas piemērojama ar nodokli, atskaitīt arī iespējamās uzņēmējdarbības izdevumus.

### **Nodokļu nolīgums starp Vāciju un Kanādu**

23 Nolīgums starp Vācijas Federatīvo Republiku un Kanādu par nodokļu dubults uzlikšanas ienākuma nodokļa un dažādu citu nodokļu jomā novēršanu, kā arī izvairīšanās no nodokļu nomaksas un palīdzības sniegšanu nodokļu jautājumos tika noslēgts Berlīnē 2001. gada 19. aprīlī (*BGBI.* 2002 II, 670. lpp.; turpmāk tekstā – “Nodokļu nolīgums starp Vāciju un Kanādu”). Tā 10. panta 1. punktā ir paredzēts, ka dividendes var tikt apliktas ar nodokli to saņēmēja rezidences valstī. Tā šā nolīguma 10. panta 2. punkta b) apakšpunktā arī dividenžu izcelsmes valstij ir atļauts ieturēt 15 % no to bruto summas.

24 Saskaņā ar šo nolīguma 23. panta 1. punkta a) apakšpunktu Kanāda kā rezidences valsts novērš nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm, piemērojot nodokļu ieskaita mehānismu.

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

25 *CPP* mērķis ir nodrošināt vecuma pensiju izmaksu kdreizjiem Britu Kolumbijas (Kanāda)

provinces ier?d?iem. Šaj? nol?k? tas sav?s bilanc?s veido tehniskos uzkr?jumus, kas atbilst pensiju garantijas saist?b?m. Kan?d? *CPP* ir piln?b? atbr?vots no pe??as aplikšanas ar nodokli.

26 Laikposm? no 2007. l?dz 2010. gadam *CPP* netieši ar l?dzdal?bu kopieguld?jumu fonda portfel? pieder?ja kapit?lda?as, kas veido V?cijas akciju sabiedr?bu kapit?lu, šai l?dzdal?bai nep?rsniedzot 1 % no šo sabiedr?bu kapit?la. Par dividend?m, kas tika sa?emtas saist?b? ar š?m kapit?lda??m, bija j?maks? V?cijas nodoklis par ien?kumiem no kapit?la, kura likme ir 15 %, k? ir paredz?ts Nodok?u nol?guma starp V?ciju un Kan?du 10. panta 2. punkta b) apakšpunkt?.

27 2011. gada 23. decembr? *CPP* l?dza atbild?t?ju pamatliet? to atbr?vot no nodok?a par ien?kumiem no kapit?la un tam atmaks?t naudas summu 156 280,10 EUR apm?r?, tai pieskaitot procentus, par nodokli, ko tas attiec?gi bija samaks?jis. T? l?gums, t?pat k? v?l?k iesniegt? s?dz?ba, tika noraid?ti. L?dz ar to *CPP* c?la pras?bu iesniedz?jties?.

28 Iesniedz?jtiesa izkl?sta, ka savas pras?bas pamatošanai *CPP* apgalvo, ka, b?dams pensiju fonds nerezidents, tas ir piedz?vojis nelabv?l?g?ku attieksmi par to, kas tiek piem?rota pensiju fondiem rezidentiem. T? uzsv?ra, ka p?d?jie min?tie var sa?emt dividendes, nemaks?jot nodokli, jo tiem ir iesp?ja, veicot nodok?a apm?ra apr??in?šanu, ieskait?t nodokli par ien?kumiem no kapit?la uz??mumu ien?kuma nodokl?, kas ir ietur?ts, vai ar? sa?emt gandr?z piln?gu p?d?j? min?t? atmaksu. Turkl?t attiec?b? uz šiem fondiem novirz?jumi uzkr?jumiem pensiju saist?bu izpildei tiekot ?emti v?r? k? uz??m?jdarb?bas izdevumi, un tas ?aujot uz??mumu ien?kuma nodok?a apm?ra apr??in?šanas ietvaros samazin?t min?t? nodok?a apm?ru. Ta?u pensiju fondi nerezidenti nevarot veikt š?du ieskait?šanu vai sa?emt š?das atmaksas, jo š?du pensiju fondu gad?jum? uz??mumu ien?kuma nodoklis, kas tiek samaks?ts, to ieturot ien?kumu g?šanas viet?, atbilstoši *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktam esot piln?gi nomaks?ts un attiec?b? uz vi?iem veido gal?go nodok?u slogu.

29 Savuk?rt atbild?t?ja pamatliet? apgalvo vispirms, ka, lai gan V?cijas pensiju fondi var samaks?to nodokli par ien?kumiem no kapit?la ieskait?t maks?jamaj? uz??mumu ien?kuma nodokl?, tas nav piel?dzin?ms piln?gam atbr?vojumam no nodok?a, jo par sa?emtaj?m dividend?m esot j?maks? uz??mumu ien?kuma nodoklis, kura likme esot 15 % no ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli. Turpin?jum? – nevarot tikt uzskat?ts, ka pret pensiju fondu nerezidentu tiek piem?rota nelabv?l?g?ka attieksme nek? pret pensiju fondu rezidentu t?p?c, ka valsts tiesiskaj? regul?jum? š?diem fondiem nav sniegta iesp?ja atskait?t uz??m?jdarb?bas izmaksas, jo, t? k? neesot tiešas saiknes starp š?diem uzkr?jumiem pensiju saist?bu izpildei un darb?bu, kas rada attiec?gos ien?kumus, šie fondi neesot sal?dzin?m? situ?cij? ar pensiju fondiem rezidentiem. Piedev?m iesp?jams ierobežojums katr? zi?? esot pamatots nodok?u uzraudz?bas efektivit?tes apsv?rumu d??. Visbeidzot saska?? ar *LESD* 64. panta 1. punktu ierobežojums esot likum?gs, jo *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunkt? paredz?tais nodok?a piln?gas nomaksas koncepts esot ticis ieviests jau ar 1977. gada *KStG* 50. panta 2. punktu un ien?kumu sadale ietverot pensiju fonda finanšu pakalpojumu sniegšanu saviem ieguld?t?jiem.

30 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka starp pamatlietas pus?m nav domstarp?bu par to, ka *CPP* saska?? ar *V?cijas ties?b?m* var tikt piel?dzin?ts pensiju fondam. Tai ir šaubas par to, vai ar valsts tiesisko regul?jumu – saska?? ar kuru pensiju fondiem nerezidentiem, kam ir pien?kums maks?t nodokli da??j? apm?r?, ir liegta iesp?ja nodokli par ien?kumiem no kapit?la ieskait?t uz??mumu ien?kuma nodokli?, kurš ir j?maks? šiem fondiem, vai sa?emt nodok?a par ien?kumiem no kapit?la atmaksu, bet pensiju fondiem rezidentiem š?das iesp?jas nav, un p?d?jo min?to gad?jum? dividendu sa?emšana neizraisa maks?jam? uz??mumu ien?kuma nodok?a palielin?jumu vai tikai m?renu palielin?jumu, ?emot v?r?, ka tie var no pe??as, kas apliekama ar nodokli, atskait?t novirz?jumus uzkr?jumiem pensiju saist?bu izpildei, – nav ieviesta LESD 63. un 65. pantam pretrun? esoša atš?ir?ga attieksme pret šiem fondiem.

31 Esot taisn?ba, ka run?jot par iesp?ju atskait?t no pe??as, kas apliekama ar nodokli, novirz?jumus uzkr?jumiem pensiju saist?bu izpildei, *V?cijas ties?b?s* neesot noteikuma, kurš b?tu l?dz?gs liet?, kas ir pamat? 2012. gada 8. novembra spriedumam Komisija/Somija (C?342/10, EU:C:2012:688), apl?kotajam noteikumam, kur? ir skaidri paredz?ts, ka novirz?jumi matem?tiskajiem un l?dz?giem tehniskajiem uzkr?jumiem var tikt atskait?ti no ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli, k? atskait?mi izdevumi. Ta?u, k? nor?da *V?cijas vald?ba*, tikai ar nodokli apliekamais sabiedr?bas neto kapit?la pieaugums tiek taks?cijas gad? aplikts ar nodokli. Kad pensiju fondam tiekot izmaks?tas dividendes, pensiju fonda akt?vi palielinoties tikai, ja un cik?l gr?matved?b? neuzskait?tie ien?kumi no ieguld?jumiem netiekot kredit?ti da??du pensiju fonda l?gumu izpildei. T? k? izmaks?t?s dividendes radot matem?tisko uzkr?jumu un/vai citu pas?vu poste?u palielin?jumu, pensiju fonda pe??a paliekot nemain?ga, un t?d?j?di neesot ar nodokli apliekama kapit?la pieauguma. L?dz ar to uzkr?jumi pensiju saist?bu izpildei, kas samazina ar nodokli apliekamo pe??u, esot dividendu sa?emšanas tieš?s sekas, un t?d?j?di, k? nor?da iesniedz?jtiesa, pensiju fondi rezidenti un nerezidenti atrodoties sal?dzin?m? situ?cij? no viedok?a, ka novirz?jumi matem?tiskajiem un l?dz?giem tehniskajiem uzkr?jumiem tiek ?emti v?r? k? uz??m?jdarb?bas izmaksas.

32 Iesniedz?jtiesai tom?r ir šaubas par to, vai uz LESD 64. panta 1. punktu šaj? liet? var atsaukties.

33 Pirmk?rt, t? izkl?sta, ka *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikumi, kuros ir paredz?ts, ka ar ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? nodoklis ir piln?gi nomaks?ts, un kuri ir atš?ir?g?s attieksmes pret pensiju fondiem rezidentiem un nerezidentiem avots, ir identiski ar 1991. gada *KStG* 5. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikumiem, un l?dz ar to past?v?ja jau 1993. gada 31. decembr?. Tas, ka 1993. gada 31. decembr? nodok?u maks?t?jiem ar pien?kumu maks?t nodokli piln? apm?r? bija ties?bas no uz??mumu ien?kuma nodok?a atskait?t nodokli par ien?kumiem no kapit?la un ka sist?ma p?c tam ir tikusi vair?kk?rt groz?ta, nek?di neesot main?jis noteikumus, kuros ir regul?ts sabiedr?b?m, kam ir pien?kums maks?t nodokli da??j? apm?r?, izmaks?taj?m dividend?m piem?rojamais nodok?u rež?ms.

34 Otrk?rt, neesot lielas noz?mes tam, ka pašreiz?j? nodok?a par ien?kumiem no kapit?la likme 25 % apm?r?, kas past?v?ja jau 1993. gada 31. decembr? saska?? ar *EStG* 43. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 43.a panta 1. punkta 1. apakšpunkta noteikumiem, lasot tos kopsakar?, 2001. gada 1. janv?r? tika samazin?ta l?dz 20 %, bet p?c tam 2009. gada 1. janv?r? tika paaugstin?ta l?dz 25 %, jo ties?bu norm?, kur? ir regul?ta nodok?a par ien?kumiem no kapit?la ietur?šana ien?kumu g?šanas viet?, ietvertais princips nav groz?ts un attiec?b? uz sabiedr?b?m, kam ir pien?kums maks?t nodokli da??j? apm?r?, faktiskais nodok?a par ien?kumiem no kapit?la slogs ir tikai 15 %.

35 Trešk?rt, iesniedz?jtiesai ir šaubas par to, vai starp dividend?m, kuras tiek g?tas no pensiju fonda nerezidenta l?dzdal?bas *V?cijas kapit?lsabiedr?b?*, un finanšu pakalpojumu, ko šis pensiju

fonds sniedz taj? apdrošin?taj?m person?m, past?v c?lo?sakar?ba 2015. gada 21. maija sprieduma *Wagner/Raith* (C?560/13, EU:C:2015:347) izpratn?. T? nor?da, ka da?a doktr?nas uzskata, ka kapit?la iepl?de pensiju fonda ietvaros pati par sevi neveido pietiekami ciešu saikni ar š? paša pensiju fonda veikto finanšu pakalpojumu sniegšanu apdrošin?to personu lab?. Tom?r t? uzsver, ka pensiju fondu darb?bas ?patn?bu d?? pensiju fonda g?tie ien?kumi no ieguld?jumiem liel?koties paral?li palielina pensiju fonda saist?bas pensiju izmaksu jom?, un t?d?j?di izmaks?to dividenžu aplikšana ar nodokli tieši atsaucas uz apdrošin?to personu pras?jumiem pret pensiju fondu.

36 Šajos apst?k?os *Finanzgericht München* (Minhenes Finanšu tiesa, V?cija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai kapit?la aprites br?v?bai saska?? ar LESD 63. panta 1. punktu, lasot to kop? ar LESD 65. pantu, ir pretrun? dal?bvalsts ties?bu normas, atbilstoši kur?m arodpensijas kapit?la uzkr?šanas instit?cijai nerezidentei, kas t?s galveno strukt?ru zi?? ir piel?dzin?ma V?cijas pensiju fondam, netiek pieš?irts atbr?vojums no nodok?a par ien?kumiem no kapit?la attiec?b? uz sa?emtaj?m dividend?m, savuk?rt attiec?ga dividenžu izmaksa iekšzemes pensiju fondiem maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli nepalielina vai palielina tikai sal?dzinoši maz? apm?r?, jo tiem past?v iesp?ja nodok?a apm?ra apr??in?šanas proced?r? savu ar nodokli aplikamo pe??u samazin?t, atskaitot uzkr?jumus pensiju saist?bu izpildei, un samaks?to nodokli par ien?kumiem no kapit?la neitraliz?t, veicot ieskaitu – ja maks?jamais uz??mumu ien?kuma nodoklis ir maz?ks par ieskait?mo summu – vai sa?emot atmaksu?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai [KStG] 32. panta 1. punkta 2. apakšpunkt? paredz?tais kapit?la aprites br?v?bas ierobežojums attiec?b? pret trešaj?m valst?m ir pie?aujams saska?? ar LESD 63. pantu, lasot to kop? ar LESD 64. panta 1. punktu, t?p?c ka tas ir saist?ts ar finanšu pakalpojumu sniegšanu?”

### **Par I?gumu atk?rtoti s?kt tiesved?bas mutv?rdu da?u**

37 P?c ?ener?ladvok?ta secin?jumu nolas?šanas V?cijas vald?ba ar dokumentu, kas Tiesas kancelej? iesniegts 2019. gada 2. j?lij?, I?dza saska?? ar Tiesas Reglamenta 83. pantu izdot r?kojumu par tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu.

38 Sava I?guma pamatojumam V?cijas vald?ba b?t?b? nor?da, ka ?ener?ladvok?ta secin?jumi ir balst?ti uz faktu konstat?jumiem attiec?b? uz V?cijas ties?b?m, kuri ir nepareizi. Par pensiju fondiem rezidentiem izmaks?taj?m dividend?m esot j?maks? uz??mumu ien?kuma nodoklis ar 15 % likmi, kas tiekot piem?rots dividenžu bruto summai. Nodoklis par ien?kumiem no kapit?la, kurš tiekot ietur?ts ien?kumu g?šanas viet? un kura apm?rs esot 25 % no dividenžu bruto summas, tiekot ieskait?ts š?di noteiktaj? uz??mumu ien?kuma nodokli?, t?d?j?di ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? tiekot atmaks?ts 10 % apm?r? no dividenžu bruto summas. Princip? nodok?u slogs saglab?joties 15 % no dividenžu bruto summas apm?r?. Piedev?m V?cijas vald?ba sniedz papildu paskaidrojumu apsv?rumiem, ko t? sniedza tiesas s?d? mutv?rdu paskaidrojumu uzklauš?šanai. T? apstiprina, ka apstr?d apr??inus, ko šaj? tiesas s?d? izkl?st?ja Komisija.

39 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar LESD 252. panta otro da?u ?ener?ladvok?ts, iev?rojot piln?gu objektivit?ti un neatkar?bu, atkl?t? tiesas s?d? sniedz pamatotus secin?jumus liet?s, kur?s saska?? ar Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tiem ir vajadz?ga ?ener?ladvok?ta piedal?šan?s. Tiesai nav saistoši nedz šie secin?jumi, nedz pamatojums, ar k?du ?ener?ladvok?ts tos izdara (spriedums, 2017. gada 22. j?nijs, *Federatie Nederlandse Vakvereniging* u.c., C?126/16, EU:C:2017:489, 31. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

40 Šaj? kontekst? ir j?nor?da ar?, ka Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tos un Tiesas

Reglamentā nav paredzēta iespēja Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētajām ieinteresētajām personām sniegt apsvērumus, atbildot uz enerģētiskās ieviešanas ierobežojumu secinājumiem (spriedums, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdz ar to viena lietas daļbnieka vai šādas ieinteresētās personas nepieņemšana enerģētiskās ieviešanas secinājumiem neatkarīgi no jautājumiem, ko viņš tajos ir izvērtējis, pati par sevi nevar būt motivēdu procesa atkārtotu sākšanu pamatojošs iemesls (spriedumi, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 24. punkts, kā arī 2017. gada 29. novembris, *King*, C-214/16, EU:C:2017:914, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 No tā izriet, ka, ciktāl Vācijas valdības iesniegtā lūguma atkārtoti sākt tiesvedības motivēdu daļu mērķis ir kaut tai atbildēt uz enerģētiskās ieviešanas konstatējumiem, kurus viņš ir izdarījis secinājumos, tas nevar tikt apmierināts.

42 Tomēr saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu tā jebkurā brīdī, uzklauzījusi enerģētiskā ieviešana, var izdot rīkojumu par tiesvedības motivēdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas daļbnieks pāc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolūmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas daļbnieki vai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētās ieinteresētās personas nav apspriedušas.

43 Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru attiecībā uz valsts tiesību sistēmas normu interpretāciju tai principā ir jābalstās uz vērtējumiem, kas izriet no iesniedzējtiesas nolūmuma, un tai nav kompetences interpretēt daļbvalsts tiesības (skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 17. marts, *Naftiliaki Etaireia Thasou un Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C-128/10 un C-129/10, EU:C:2011:163, 40. punkts, kā arī 2017. gada 16. februāris, *Agro Foreign Trade & Agency*, C-507/15, EU:C:2017:129, 23. punkts).

44 Tādu iesniedzējtiesas nolūmums ietver nepieciešamo informāciju par Vācijas tiesību normām un it īpaši par piemērojamajām nodokļu likmām saskaņā ar šīm tiesību normām, uz kurām Tiesai ir jābalstās.

45 Līdz ar to Tiesa, uzklauzījusi enerģētiskā ieviešana, uzskata, ka tās rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem un ka tajā ir apspriesti visi argumenti, kas tai ļauj izlemt it īpaši jautājumu par nodokļu slogu attiecībā uz pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendām. Piedevām tiesas sēdē motivēdu paskaidrojumu uzklauzēšanai Vācijas valdībai bija radīta iespēja atbildēt uz visiem tajā norādītajiem argumentiem un sniegt jebkādas skaidrojumu, kas tai šajā ziņā šīstu nepieciešami.

46 Ēmot vērtē iepriekš minētos apsvērumus, rīkojums par tiesvedības motivēdu daļas atkārtotu sākšanu nav jāizdod.

## **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

### ***Par pirmo jautājumu***

47 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādū valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru dividendām, ko sabiedrība rezidente izmaksā pensiju fondam rezidentam, pirmkārt, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā, kurš var tikt pilnā apmērā ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā šim fondam, un var tikt atmaksāts, ja nodoklis, kurš tiek ieturēts ienākumu gēšanas vietā, pārsniedz fonda maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, un, otrkārt, tās neizraisa ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās peļņas palielinājumu vai arī izraisa tikai

m?renu š?s pe??as palielin?jumu, past?vot iesp?jai no min?t?s pe??as atskait?t uzkr?jumus pensiju saist?bu izpildei, savuk?rt dividend?m, kas tiek izmaks?tas pensiju fondam nerezidentam, tiek piem?rots ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš attiec?b? uz šo fondu ir gal?gs nodoklis.

*Par ierobežojuma LESD 63. panta izpratn? esam?bu*

48 No past?v?g?s Tiesas judikat?ras izriet, ka t?di ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pas?kumi k? kapit?la aprites ierobežojumi ietver pas?kumus, kas attur nerezidentus veikt ieguld?jumus dal?bvalst? vai ar? min?t?s dal?bvalsts rezidentus attur veikt ieguld?jumus cit?s valst?s (skat. p?c analo?ijas spriedumus, 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 39. punkts, k? ar? 2018. gada 22. novembris, *Sofina u.c.*, C?575/17, EU:C:2018:943, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49 It ?paši tas, ka dal?bvalsts sabiedr?b?m nerezident?m izmaks?taj?m dividend?m piem?ro nelabv?l?g?ku attieksmi nek? t?, kas tiek piem?rota sabiedr?b?m rezident?m izmaks?taj?m dividend?m, var attur?t cit? valst?, nevis šaj? dal?bvalst? re?istr?tas sabiedr?bas veikt ieguld?jumus šaj? dal?bvalst? un l?dz ar to ir uzskat?ms par kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kurš princip? ir aizliegts ar LESD 63. pantu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, *Komisija/Somija*, C?342/10, EU:C:2012:688, 33. punkts; 2012. gada 22. novembris, *Komisija/V?cija*, C?600/10, nav public?ts, EU:C:2007:737, 15. punkts, un 2016. gada 2. j?nijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C?252/14, EU:C:2016:402, 28. punkts).

50 Š?du nelabv?l?g?ku attieksmi veido tas, ka pensiju fondiem nerezidenti?m izmaks?taj?m dividend?m tiek piem?rots smag?ks nodok?u slogs par to, kas par š?da paša veida dividend?m ir j?uz?emas pensiju fondiem rezidenti?m (šaj? noz?m? 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). Tas pats attiecas uz pensiju fondam rezidentam izmaks?tu dividenžu atbr?vošanu no nodok?a piln?b? vai b?tisk? apm?r?, kam?r dividend?m, kuras tiek izmaks?tas pensiju fondam nerezidentam, tiek piem?rots gal?gs nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Komisija/Somija*, C?342/10, EU:C:2012:688, 32. un 33. punkts).

51 Saska?? ar pamatliet? apl?koto tiesisko regul?jumu, k?ds izriet no iesniedz?jtiesas nol?muma, uz pensiju fondiem saist?b? ar tiem izmaks?taj?m dividend?m attiecas divi daž?di nodok?u rež?mi, kuru piem?rošana ir atkar?ga no t?, vai tie ir vai nav dividendes izmaks?još?s sabiedr?bas dal?bvalsts teritorijas rezidenti.

52 No vienas puses, gan pensiju fondiem rezidenti?m izmaks?taj?m dividend?m, gan pensiju fondiem nerezidenti?m izmaks?taj?m dividend?m tiek piem?rots nodoklis par ien?kumiem no kapit?la, kas tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?.

53 Ta?u, no otras puses, attiec?b? uz pensiju fondiem nerezidenti?m šis nodoklis tiek iekas?ts gal?gi atbilstoši likmei, kura, k? izriet no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem, atbilst 15 % no dividenžu bruto summas, k? ir paredz?ts Nodok?u nol?guma starp V?ciju un Kan?du 10. panta 2. punkta b) apakšpunkt?.

54 Savuk?rt attiec?b? uz pensiju fondiem rezidenti?m nodoklis par ien?kumiem no kapit?la tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet? atbilstoši likmei, kura, k? nor?da iesniedz?jtiesa, ir 25 % no dividenžu bruto summas. Tas var tikt piln? apm?r? ieskait?ts uz??mumu ien?kuma nodokl?, kura likme, k? nor?da iesniedz?jtiesa, ir 15 % no ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem, un atmaks?ts, ja nodoklis, kas ir ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?, ir liel?ks par fonda maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli.

55 Piedev?m saska?? ar iesniedz?jtiesas nol?mumu ietvertaj?m nor?d?m dividenžu

saņemšana izpaužas kā? ?oti neliels fonda rezidenta ar nodokli apliekamās peļņas palielinājums uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķinā kontekstā, bet zināmos gadījumos minētā peļņa pat vispār nepalielinās. Kā norāda iesniedzējtiesa, dividenžu saņemšana izraisa tehnisko uzkrājumu attiecīgu proporcionālu palielinājumu un pensiju fonda rezidenta ar nodokli apliekamās peļņas palielinās tikai gadījumā, ja grāmatvedībā neuzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem netiek kreditēti dažādo minētā fonda līgumu izpildei. Kā tika precizēts šā sprieduma 11. punktā, grāmatvedībā neuzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem ir jākreditē katra pensiju fonda rezidenta līguma izpildei vismaz 90 % apmērā.

56 No tā izriet, ka, tā kā šie saņemtajām dividendām atbilstošie uzkrājumi tiek atskaitīti no uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķinā izmantotās nodokļa bāzes, pensiju fondu nerezidentu saņemtais dividendes nerada nekādu vai tikai ļoti nelielu minētās bāzes palielinājumu.

57 Līdz ar to, pat ja sākotnējais nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieturējums par pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendām pārsniedz to, kas tiek ieturēts par dividendām, kuras ir izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem, pamatlietā aplūkotajās Vācijas tiesiskajās regulās paredzētais mehānisms, kad nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek ieskaitīts uzņēmuma ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā pensiju fondam rezidentam, kā arī tas, ka šis nodoklis tiek atmaksāts gadījumā, ja maksājams uzņēmuma ienākuma nodoklis ir mazāks par ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla, apvienojumā ar pensiju fonda nodokļa bāzes aprēķināšanas kārtību izraisa to, ka pensiju fondiem rezidentiem izmaksātās dividendes galu galā pilnībā vai daļēji ir atbrīvotas no nodokļa.

58 No tā izriet, ka pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendām tiek piemērota nelabvēlīgā attieksme par to, kas tiek piemērota pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendām, jo uz pirmajām attiecas galīgā aplikšana ar nodokli 15 % apmērā, bet otrās ir pilnīgi vai daļēji atbrīvotas no nodokļa.

59 Pretī tam, ko apgalvo atbildētāja pamatlietā, šāda nelabvēlīgā attieksme neizriet ne no abu konkrēto valstu attiecīgo kompetenču nodokļu jomā paralēlas īstenošanas, ne no dažādo valstu tiesiskajās regulējuma atšķirībām. Tas vien, ka Vācijas Federatīvā Republika īsteno savu kompetenci nodokļu jomā pavisam neatkarīgi no citas valsts nodokļu tiesiskajās regulējuma piemērošanas, izraisa, no vienas puses, pilnīgu vai gandrīz pilnīgu pensiju fondiem rezidentiem izmaksāto dividenžu atbrīvošanu no nodokļa un, no otras puses, pensiju fondiem nerezidentiem izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli.

60 Līdz ar to tāda atšķirīgā attieksme pret pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendām un dividendām, kas tiek izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem, kā arī, kas izriet no pamatlietā aplūkotajās Vācijas tiesiskajās regulās, var atturēt citā, nevis šajā dalībvalstī reālistu pensiju fondu veikt ieguldījumus šajā pašā dalībvalstī un tādējādi ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

61 Tomēr ir jāpārbauda, vai šis ierobežojums var būt pamatots no LESD normu viedokļa.

#### *Par pamatojuma esamību*

62 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgās attiecīgās nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu rezidences vietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.

63 Tā kā šā tiesību norma ir atkarīga no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa, tai ir jāpiemēro šaura interpretācija. Līdz ar to tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros ir paredzēta nodokļu maksātāju nošķiršana atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai

valsts, kur? tie iegula savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar LESD. Pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?to atk?pi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kur? ir paredz?ts, ka š? panta 1. punkt? min?t?s valsts ties?bu normas “nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka [LESD] 63. pants” (spriedums, 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 55. un 56. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

64 T?d?j?di saska?? ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu at?aut? atš?ir?g? attieksme ir j?noš?ir no LESD 65. panta 3. punkt? aizliegt?s diskrimin?cijas. Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka, lai valsts ties?bu akts nodok?u jom? var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar L?guma norm?m par kapit?la br?vu apriti, ir vajadz?gs, lai atš?ir?g? attieksme skartu situ?cijas, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai b?tu pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SG/IC u.c.*, no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

65 No Tiesas judikat?ras izriet, ka p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba ar valsts iekš?jo situ?ciju ir j?izv?rt?, ?emot v?r? apl?kotaj?s valsts ties?bu norm?s izvirk?to m?r?i, k? ar? to priekšmetu un saturu (skat. it ?paši spriedumu, 2016. gada 2. j?nijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C?252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

66 Piedev?m saska?? ar Tiesas judikat?ru tikl?dz dal?bvalsts vienpus?ji vai nosl?dzot konvenciju uzliek ien?kuma nodokli ne tikai nodok?a maks?t?jiem rezidentiem, bet ar? nodok?a maks?t?jiem nerezidentiem attiec?b? uz dividend?m, kuras tie sa?em no sabiedr?bas rezidentes, min?to nodok?a maks?t?ju nerezidentu situ?cija tuvin?s tai, k?d? ir nodok?a maks?t?ji rezidenti (spriedumi, 2011. gada 20. oktobris, Komisija/V?cija, C?284/09, EU:C:2011:670, 56. punkts, k? ar? 2015. gada 17. septembris, *Miljoen u.c.*, C?10/14, C?14/14 un C?17/14, EU:C:2015:608, 67. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

67 Atbild?t?ja pamatliet?, k? ar? V?cijas vald?ba tom?r uzsver, ka pensiju fondi rezidenti un pensiju fondi nerezidenti no pamatliet? apl?kot? tiesisk? regul?juma viedok?a nav objekt?vi sal?dzin?m?s situ?cij?s.

68 No vienas puses, t?pat k? situ?cij?, kas tika apl?kota liet?, kura ir pamat? 2008. gada 22. decembra spriedumam *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762), atš?ir?g? attieksme izrietot no daž?du aplikšanas ar nodokli tehniku piem?rošanas rezidentiem un nerezidentiem.

69 No otras puses, atš?ir?gas attieksmes piem?rošana pensiju fondiem rezidentiem un nerezidentiem esot pamatota, jo starp dividenžu sa?emšanu V?cij? un izdevumiem, ko veido novirk?jumi matem?tiskajiem uzkr?jumiem un citiem tehniskajiem uzkr?jumiem, neesot tiešas saiknes, kas ir pras?ta Tiesas judikat?r? saist?b? ar rezidentu un nerezidentu situ?ciju sal?dzin?m?bu attiec?b? uz t?diem izdevumiem, kuri ir tieši saist?ti ar darb?bu, kas ir rad?jusi ar nodokli aplikamus ien?kumus k?d? dal?bvalst? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C?450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2015. gada 24. febru?ris, *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 29. punkts).

70 Pirmk?rt, attiec?b? uz argumentu, saska?? ar kuru atš?ir?g? attieksme izrietot no daž?du aplikšanas ar nodokli tehniku piem?rošanas rezidentiem un nerezidentiem, ir j?nor?da, ka Tiesa 2008. gada 22. decembra sprieduma liet? *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762) 41. punkt? nosprieda, ka atš?ir?ga attieksme, kuru veido daž?du aplikšanas ar nodokli tehniku piem?rošana atkar?b? no nodok?u maks?t?ja rezidences vietas, attiecas uz situ?cij?m, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas, lai gan min?t? sprieduma 43., 44. un 49. punkt? t? tom?r preciz?ja, ka liet?, kura ir pamat? min?tajam spriedumam, apl?kotie ien?kumi katr? zi?? bija aplikami ar nodokli neatkar?gi no t?, vai tos bija guvis nodok?u maks?t?js rezidents vai nodok?u maks?t?js nerezidents, un ka

piedev?m nav t?, ka da?das aplikšanas ar nodokli tehnikas noteikti sniegtu priekšroc?bu to adres?tiem rezidentiem.

71 Tom?r, k? izriet no š? sprieduma 57. un 58. punkta, pamatliet? apl?kot? V?cijas tiesisk? regul?juma piem?rošana izraisa situ?ciju, ka pensiju fondiem rezidentiem izmaks?t?s dividendes ir piln?gi vai da??ji gal?gi atbr?votas no nodok?a, bet uz pensiju fondiem nerezidentiem izmaks?taj?m dividend?m attiecas gal?ga aplikšana ar nodokli 15 % apm?r?.

72 T?d?j?di pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? nav paredz?ta vien?gi da?da nodok?u iekas?šanas k?rt?ba atkar?b? no valsts izcelsmes dividenžu sa??m?ja rezidences vietas. Tas faktiski var izrais?t ar? piln?gu vai gandr?z piln?gu pensiju fondiem rezidentiem izmaks?to dividenžu atbr?vojumu no nodok?a un l?dz ar to pieš?irt p?d?jiem min?tajiem priekšroc?bu.

73 L?dz ar to pamatliet? apl?kot? atš?ir?g? attieksme nevar tikt pamatota ar pensiju fondu rezidentu un nerezidentu atš?ir?go situ?ciju no da?do aplikšanas ar nodokli tehniku piem?rošanas viedok?a.

74 Otrk?rt, run?jot par argumentu attiec?b? uz pensiju fondu rezidentu un nerezidentu atš?ir?go situ?ciju attiec?b? uz iesp?ju ?emt v?r? novirz?jumus uzkr?jumiem pensiju saist?bu izpildei k? uz??m?jdarb?bas izdevumus, ir j?atg?dina, ka Tiesa ir atzinusi, ka attiec?b? uz t?diem izdevumiem k? uz??m?jdarb?bas izdevumi, kas ir tieši saist?ti ar darb?bu, kura ir rad?jusi ar nodokli aplikamos ien?kumus dal?bvalst?, š?s valsts rezidenti un nerezidenti ir sal?dzin?m? situ?cij? (skat. it ?paši spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C?450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts; 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C?342/10, EU:C:2012:688, 37. punkts, un 2015. gada 24. febru?ris, *Grünewald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 29. punkts).

75 Iesniedz?jtiesa sav? nol?mum? nor?da, ka *KStG* 21.a panta normas par matem?tiskajiem uzkr?jumiem un *KStG* 21. panta 2. punkta normas par uzkr?jumiem maks?jumu atmaksai nav ties?bu normas, ar kur?m b?tu at?auta uz??m?jdarb?bas izdevumu atskait?šana, un ka V?cijas ties?b?s nav t?da noteikuma, kur? b?tu tieši paredz?ts, ka novirz?jumi matem?tiskajiem un l?dz?giem tehniskajiem uzkr?jumiem var tikt atskait?ti no ien?kumiem, kas aplikami ar nodokli, k? atskait?mi izdevumi. K? tika atg?din?ts š? sprieduma 43. punkt?, Tiesai princip? ir j?balst?s uz v?rt?jumiem, kas izriet no valsts ties?bu norm?m, k? tie ir preciz?ti iesniedz?jtiesas nol?mum?.

76 Šaj? zi?? pamatliet? apl?kot? situ?cija atš?iras no liet?, kas ir pamat? 2012. gada 8. novembra spriedumam Komisija/Somija (C?342/10, EU:C:2012:688), apl?kot?s situ?cijas, kur? valsts likumdev?js pensiju saist?bu izpildei uzkr?t?s summas tieši piel?dzin?ja izdevumiem, kas ir radušies, lai g?tu vai saglab?tu ien?kumus no saimniecisk?s darb?bas.

77 L?dz ar to š? sprieduma 74. punkt? atg?din?tajai judikat?rai nav noz?mes, izv?rt?jot pensiju fonda nerezidenta un pensiju fonda rezidenta situ?ciju sal?dzin?m?bu no pamatliet? apl?kot? valsts tiesisk? regul?juma viedok?a. T?d?j?di apst?klis, uz kuru atsaucas V?cijas vald?ba un saska?? ar kuru novirz?jumi matem?tiskajiem uzkr?jumiem un citiem tehniskajiem uzkr?jumiem neesot izdevumi, kas ir radušies nol?k? g?t pe??u no dividend?m, nevar likt apšaub?t šo situ?ciju sal?dzin?m?bu.

78 Šajos apst?kos ir j?min, k? nor?da iesniedz?jtiesa – ja sa?emt?s dividendes palielina matem?tiskos uzkr?jumus un citus pas?vu poste?us, pensiju fonda pe??a paliek nemain?ga, un t?d?j?di nav ar nodokli aplikama kapit?la pieauguma. T? piebilst, ka uzkr?jumi pensiju saist?bu izpildei, kas samazina ar nodokli aplikamo pe??u, ir dividenžu sa?emšanas tieš?s sekas. L?dz ar to, k? nor?da iesniedz?jtiesa, pensiju fondi rezidenti un nerezidenti ir sal?dzin?m? situ?cij? no t? viedok?a, ka novirz?jumi matem?tiskajiem un l?dz?giem tehniskajiem uzkr?jumiem tiek ?emti

v?r?, lai noteiktu to nodok?u b?zi attiec?b? uz to sa?emtaj?m dividend?m.

79 T?d?j?di no iesniedz?jtiesas sniegt?s inform?cijas izriet, ka starp dividenžu sa?emšanu, matem?tisko uzkr?jumu un pas?vu poste?u palielin?jumu un fondu nerezidentu nodok?u b?zes palielin?juma neesam?bu past?v c?lo?sakar?ba, jo dividendes, kas tiek izmantotas tehniskajiem uzkr?jumiem, nepalielina pensiju fonda ar nodokli apliekamo pe??u; to turkl?t tiesas s?d? apstiprin?ja V?cijas vald?ba. K? nor?da š? vald?ba, no ieguld?jumiem sa?emtajai pe??ai liel? m?r? ir j?sniedz labums apdrošin?tajai personai t?d? zi??, ka t? nevar palikt pensiju fond? un ka ien?kumi ir nosac?jums izdevumiem uzkr?jumu veidošanai.

80 Valsts tiesiskais regul?jums, kas pie?auj piln?gi vai gandr?z piln?gi atbr?vot no nodok?a pensiju fondiem rezidentiem izmaks?t?s dividendes, t?d?j?di atvieglo š?du fondu kapit?la uzkr?šanu, ta?u, k? tiesas s?d? nor?d?ja V?cijas vald?ba, visiem pensiju fondiem princip? ir pien?kums apdrošin?šanas pr?mijas ieguld?t kapit?la tirg?, lai t?s rad?tu ien?kumus dividenžu form?, kuras ?auj tiem apmierin?t savas n?kotnes saist?bas saska?? ar apdrošin?šanas l?gumiem.

81 Pensiju fonds nerezidents, kurš sa?emt?s dividendes izmanto pensiju, kas tam b?s n?kotn? j?izmaks?, uzkr?jumiem, ar nodomu vai saska?? ar t? rezidences valst? sp?k? esošaj?m ties?b?m šaj? zi?? ir situ?cij?, kas ir sal?dzin?ma ar pensiju fonda rezidenta situ?ciju.

82 Vai t? tas ir pamatliet? apl?kotaj? situ?cij?, ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

83 Gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa konstat?tu, ka pensiju fonds nerezidents ir sal?dzin?m? situ?cij? ar pensiju fondu rezidentu no t? viedok?a, ka dividendes tiek izmantotas pensiju uzkr?jumiem, v?l b?tu j?izv?rt?, vai pamatlietl? apl?kot? atš?ir?g? attieksme attiec?g? gad?jum? var b?t pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C?464/14, EU:C:2016:896, 54. un 56. punkts).

84 Šaj? zi?? vispirms, t? k? V?cijas vald?ba tiesas s?d? uzsv?ra, ka pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums iek?aujas sabalans?ta nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?juma starp dividenžu izcelsmes dal?bvalsti un pensiju fonda rezidences valsti kontekst?, ir j?atg?dina, ka nepieciešam?ba saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m ir iemesls, kas var pamatot kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, it ?paši, ja attiec?go valsts pas?kumu m?r?is ir nov?rst t?das darb?bas, kas var apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m (spriedums, 2019. gada 26. febru?ris, X (Trešaj?s valst?s re?istr?tas starpnieksabiedr?bas), C?135/17, EU:C:2019:136, 72. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

85 Tom?r, ja dal?bvalsts ir izv?l?jusies fondiem nerezidentiem izmaks?t?s dividendes piln?gi vai gandr?z piln?gi atbr?vot no nodok?a, t? nevar atsaukties uz nepieciešam?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, lai pamatotu pensiju fondiem nerezidentiem izmaks?to dividenžu aplikšanu ar nodokli (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2011. gada 20. oktobris, Komisija/V?cija, C?284/09, EU:C:2011:670, 78. punkts; 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGII* u.c., no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 48. punkts, k? ar? 2018. gada 21. j?nijs, *Fidelity Funds* u.c., C?480/16, EU:C:2018:480, 71. punkts).

86 T?d?j?di uz nepieciešam?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m nevar atsaukties, lai pamatotu pamatliet? apl?koto kapit?la br?vas aprites ierobežojumu.

87 Turpin?jum? attiec?b? uz iesniedz?jtiesas min?to nepieciešam?bu saglab?t nodok?u

rež?ma saska?ot?bu, ar kuru ar? var?tu pamatot tiesisko regul?jumu ar pamatbr?v?bu ierobežošanas potenci?lu, ar nosac?jumu, ka ir pier?d?ta tiešas saiknes esam?ba starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?ciju, iekas?jot noteiktus nodok?us, turkl?t š?s saiknes tiešais raksturs ir j?nov?rt?, ?emot v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (skat. it ?paši spriedumu, 2018. gada 21. j?nijs, *Fidelity Funds* u.c., C?480/16, EU:C:2018:480, 79. un 80. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra), pietiek nor?d?t, ka V?cijas vald?ba nav atsaukusies uz to, ka š?da tieša saikne, kurai noteikti ir j?b?t, lai š?ds pamatojums var?tu tikt apstiprin?ts, past?v?tu.

88 Visbeidzot attiec?b? uz nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, kas ir prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kurš ar? var pamatot kapit?la br?vas aprites ierobežojumu (spriedums, 2019. gada 26. febru?ris, X (Trešaj?s valst?s re?istr?tas starpnieksabiedr?bas), C?135/17, EU:C:2019:136, 74. punkts) un kuru ir min?jusi ar? iesniedz?jtiesa, ir j?nor?da, ka Tiesas r?c?b? esošajos lietās materi?los nav inform?cijas, kas ?autu uzskat?t, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais b?tu piem?rots š? m?r?a ?stenošanai.

89 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu – saska?? ar kuru dividend?m, ko sabiedr?ba rezidente izmaks? pensiju fondam rezidentam, pirmk?rt, tiek piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš var tikt piln? apm?r? ieskait?ts uz??mumu ien?kuma nodokl?, kas ir j?maks? š?dam fondam, un var tikt atmaks?ts, ja nodoklis, kurš tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?, p?rsniedz fonda maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli, un, otrk?rt, t?s neizraisa ar uz??mumu ien?kuma nodokli apliekam?s pe??as palielin?jumu vai ar? izraisa tikai m?renu š?s pe??as palielin?jumu, past?vot iesp?jai no min?t?s pe??as atskait?t uzkr?jumus pensiju saist?bu izpildei, savuk?rt dividend?m, kas tiek izmaks?tas pensiju fondam nerezidentam, tiek piem?rots ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš attiec?b? uz šo fondu ir gal?gs nodoklis, – ja pensiju fonds nerezidents sa?emt?s dividendes izmanto pensiju, kas tam b?s n?kotn? j?izmaks?, uzkr?jumiem, bet tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

### **Par otro jaut?jumu**

90 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai LESD 64. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais – saska?? ar kuru dividend?m, ko sabiedr?ba rezidente izmaks? pensiju fondam rezidentam, pirmk?rt, tiek piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš var tikt piln? apm?r? ieskait?ts uz??mumu ien?kuma nodokl?, kas ir j?maks? šim fondam, un var tikt atmaks?ts, ja nodoklis, kurš tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?, p?rsniedz fonda maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli, un, otrk?rt, t?s neizraisa ar uz??mumu ien?kuma nodokli apliekam?s pe??as palielin?jumu vai ar? izraisa tikai m?renu š?s pe??as palielin?jumu, past?vot iesp?jai no min?t?s pe??as atskait?t uzkr?jumus pensiju saist?bu izpildei, savuk?rt dividend?m, kas tiek izmaks?tas pensiju fondam nerezidentam, tiek piem?rots ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš attiec?b? uz šo fondu ir gal?gs nodoklis, – var tikt uzskat?ts par ierobežojumu, kas ir past?v?jis 1993. gada 31. decembr?, š?s ties?bu normas piem?rošanas nol?k?.

91 Saska?? ar LESD 64. panta 1. punktu LESD 63. pants neliedz attiecin?t uz trešaj?m valst?m ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembr? past?v?ja valstu vai Savien?bas ties?bu aktos par kapit?la apriti starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, ja t? ietver tiešas invest?cijas – ar? invest?cijas nekustamaj? ?pašum? –, k? ar? par uz??m?jdarb?bas veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai v?rtspap?ru laišanu kapit?la tirg?.

92 Run?jot par LESD 64. panta 1. punkt? noteikto laika krit?riju, no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai ar? ties?bu aktu saturs, kas past?v Savien?bas ties?bu akt? noteiktaj? datum?, princip? ir j?nosaka valsts tiesai, Tiesas pien?kums ir sniegt t?da Savien?bas j?dziena interpret?cijas elementus, kurš ir pamat? atk?pi ietveroš? tiesisk? regul?juma piem?rošanai

noteikt? datum? "past?vošiem" valsts ties?bu aktiem (spriedums, 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

93 J?dziena "ierobežojum[i, kas past?v?ja] 1993. gada 31. decembr?" LESD 64. panta 1. punkta izpratn? nosac?jums ir, ka atbilstoš?s ties?bu normas, kur?s ir ietverts attiec?gais ierobežojums, kopš š? datuma nep?rtraukti ir bijušas attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu sist?mas da?a. Pret?j? gad?jum? dal?bvalsts jebkur? br?d? var?tu kapit?la apritei uz trešaj?m valst?m vai no t?m no jauna ieviest ierobežojumus, kuri valsts ties?bu sist?m? past?v?ja 1993. gada 31. decembr?, bet netika saglab?ti (spriedumi, 2011. gada 5. maijs, *Prunus* un *Polonium*, C?384/09, EU:C:2011:276, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2018. gada 20. septembris, EV, C?685/16, EU:C:2018:743, 74. punkts).

94 Tom?r Tiesa jau ir nospriedusi, ka ikviens valsts pas?kums, kas ir noteikts p?c min?t? datuma, š? iemesla d?? vien nav autom?tiski izsl?gts no atk?pi ietveroš? tiesisk? regul?juma, kas ir ieviests ar attiec?go Savien?bas ties?bu aktu. No Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka š?diem "past?vošiem" ierobežojumiem var piel?dzin?t tos, kuri ir paredz?ti ties?bu norm?s, kas ir pie?emtas p?c š? datuma un kas p?c b?t?bas ir identiskas iepriekš?jam tiesiskajam regul?jumam, vai ar ko tiek vien?gi samazin?ts vai atcelts iepriekš?j? tiesiskaj? regul?jum? ietverts š??rslis ties?bu un aprites br?v?bu ?stenošanai. Savuk?rt tiesiskais regul?jums, kura pamat? ir atš?ir?ga lo?ika nek? iepriekš?j?s ties?b?s un ar kuru tiek ieviestas jaunas proced?ras, nav piel?dzin?ms šaj? datum? past?vošajam tiesiskajam regul?jumam (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 48. punkts; 2018. gada 20. septembris, EV, C?685/16, EU:C:2018:743, 75. punkts, k? ar? 2019. gada 26. febru?ris, X (Trešaj?s valst?s re?istr?tas starpnieksabiedr?bas), C?135/17, EU:C:2019:136, 37. un 39. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

95 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nor?da, ka *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikums, kur? ir paredz?ts, ka ar ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet? nodoklis ir piln?gi nomaks?ts, un kurš ir atš?ir?g?s attieksmes pret pensiju fondiem rezidentiem un nerezidentiem avots, past?v?ja jau 1993. gada 31. decembr? k? 1991. gada *KStG* 5. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikums ar identisku formul?jums, k? ar? darb?bas veidu.

96 Ta?u *CPP* Ties? uzsver, ka pensiju fondi V?cijas ties?b?s 1993. gada 31. decembr? nebija paz?stami, jo tie apdrošin?šanas ties?b?s un *KStG* tika iek?auti tikai no 2002. gada 1. janv?ra, un ka pirms š? datuma nebija ar? ?paša nodok?u tiesisk? regul?juma attiec?b? uz pensiju fondiem.

97 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, lai gan 1993. gada 31. decembr? dividend?m, ko sabiedr?ba rezidente izmaks?ja ties?bu subjektiem nerezidentiem, tika piem?rota vai nu t?da pati attieksme k? dividend?m, kuras tika izmaks?tas ties?bu subjektiem rezidentiem, vai atš?ir?ga attieksme, kas bija labv?l?g?ka par to, kura tika piem?rota dividend?m, kas tika izmaks?tas ties?bu subjektiem rezidentiem, bet p?c š? datuma tika ieviests atbr?vojums no nodok?a par labu dividend?m, kuras tika izmaks?tas sabiedr?b?m rezident?m, ir j?uzskata, ka laika krit?rijs nav izpild?ts, jo kapit?la br?vas aprites ierobežojumu veidojošais elements, proti, atbr?vojums no nodok?a, ir ticis ieviests v?l?k, atk?pjoties no agr?ko ties?bu aktu lo?ikas un ieviešot jaunu proced?ru (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 10. apr?lis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 40.–52. punkts).

98 T?d?j?di iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai ?paša tiesisk? regul?juma attiec?b? uz pensiju fondiem ieviešanas d?? p?c 1993. gada 31. decembra pensiju fondu nerezidentu situ?cija ir k?uvusi nelabv?l?g?ka par pensiju fondu rezidentu situ?ciju attiec?b? uz dividend?m, kuras tiem izmaks? sabiedr?bas rezidentes, un vai t?d?j?di nevar tikt uzskat?ts, ka šaj? liet? apl?koto ierobežojumu veidojošais elements šaj? datum? ir past?v?jis. Saist?b? ar šo v?rt?jumu

iesniedz?jtiesai b?s j??em v?r?, ka nosac?jumi, kuriem ir j?atbilst valsts tiesiskajam regul?jumam, lai var?tu tikt uzskat?ts, ka tas “past?v?ja” 1993. gada 31. decembr?, neatkar?gi no atbilstošo valsts ties?bu normu groz?jumiem p?c š? datuma ir j?interpret? šauri (spriedumi, 2018. gada 20. septembris, EV, C?685/16, EU:C:2018:743, 81. punkts, k? ar? 2019. gada 26. febru?ris, X (Trešaj?s valst?s re?istr?tas starpnieksabiedr?bas), C?135/17, EU:C:2019:136, 42. punkts).

99 Ja tas t? b?tu, laika krit?rijs nevar tikt uzskat?ts par izpild?tu.

100 Attiec?b? uz materi?ltiesisko krit?riju ir j?atg?dina, ka LESD 64. panta 1. punkt? ir ietverts izsme?ošs kapit?la aprites veidu, kuriem LESD 63. panta 1. punktu var nepiem?rot, uzskait?jums, un tas k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Wagner?Raith*, C?560/13, EU:C:2015:347, 21. punkts).

101 Tiesa šaj? zi?? jau ir preciz?jusi, ka kapit?la aprites starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, kura ietver portfe?a ieguld?jumus, ierobežojumi nepieder pie kapit?la aprites, kas ietver “tiešas invest?cijas”, kuras ir min?tas šaj? LESD 64. panta 1. punkt? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 26. febru?ris, X (Trešaj?s valst?s re?istr?tas starpnieksabiedr?bas), C?135/17, EU:C:2019:136, 28. punkts).

102 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesa nor?da, ka *CPP* l?dzdal?ba dividendes izmaks?jošo sabiedr?bu kapit?l? nekad nav p?rsniegusi 1 %, kas ir da?a, kura atbilst t? saucamajiem “portfe?a” ieguld?jumiem, ar ko tiek apz?m?ta v?rtspap?ru ieg?de kapit?la tirg?, kura tiek ?stenota vien?gi ar nodomu veikt kapit?la ieguld?šanu bez nol?ka ietekm?t uz??muma vad?bu un kontroli, un t?d?j?di nevar tikt uzskat?ts, ka t?da situ?cija k? pamatliet? apl?kot? attiektos uz kapit?la apriti, kas ietver “tiešas invest?cijas” LESD 64. panta 1. punkta izpratn?.

103 Tom?r, t? k? pensiju fonds var taj? apdrošin?taj?m person?m sniegt finanšu pakalpojumu, v?l ir j?p?rbauda ar?, vai t?da kapit?la aprite k? t?, uz ko attiecas pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums, ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu LESD 64. panta 1. punkta izpratn?.

104 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka noteicošais krit?rijs LESD 64. panta 1. punkta piem?rošanai attiecas uz c?lo?sakar?bu starp kapit?la apriti un finanšu pakalpojumu sniegšanu, nevis uz str?d?g? valsts pas?kuma piem?rojam?bu person?m vai t? saikni dr?z?k ar š?du pakalpojumu sniedz?ju, nevis to sa??m?ju. Š?s ties?bu normas piem?rošanas joma ir defin?ta, atsaucoties uz kapit?la aprites veidiem, uz kuriem var attiekties ierobežojumi (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Wagner?Raith*, C?560/13, EU:C:2015:347, 39. punkts).

105 T?d?j?di, lai uz valsts pas?kumu var?tu attiecin?t min?to atk?pi, tam ir j?attiecas uz kapit?la apriti, kurai ir pietiekami cieša saikne ar finanšu pakalpojumu sniegšanu, proti, starp kapit?la apriti un finanšu pakalpojumu sniegšanu ir j?b?t c?lo?sakar?bai (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Wagner?Raith*, C?560/13, EU:C:2015:347, 43. un 44. punkts).

106 T?d?j?di LESD 64. panta 1. punkts attiecas uz valsts tiesisko regul?jumu, kas, b?dams piem?rojams kapit?la apritei starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, ierobežo finanšu pakalpojumu sniegšanu (spriedums, spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Wagner?Raith*, C?560/13, EU:C:2015:347, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

107 Run?jot par ieguld?jumu fondu, kas atrodas Lielbrit?nijas aizj?ras teritorij?, kapit?lda?u ieg?di, k? ar? par no t?m izrietošo dividenžu sa?emšanu, 2015. gada 21. maija sprieduma *Wagner ?Raith* (C?560/13, EU:C:2015:347) 46. pant? Tiesa atzina, ka t?s ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu, ko šie ieguld?jumu fondi ?steno konkr?t? ieguld?t?ja lab?. Tiesa preciz?ja, ka š?ds ieguld?jums it ?paši šo pakalpojumu d?? attiec?gajam ieguld?t?jam ?auj g?t labumu no daž?do akt?vu liel?kas diversifik?cijas, k? ar? lab?ka riska sadal?juma.

108 K? ir nor?d?ts ?ener?ladvok?ta secin?jumu 100. punkt?, pensiju fonda veikt?s l?dzdal?bas ieg?šanas un t? attiec?gi sa?emto dividenžu prim?rais uzdevums ir saglab?t akt?vus un garant?t izveidotos uzkr?jumus, izmantojot liel?ku diversifik?ciju un lab?ku riska sadal?jumu, lai nodrošin?tu savu pensiju izmaksas saist?bu izpildi attiec?b? uz taj? apdrošin?taj?m person?m. T?gad š? l?dzdal?bas ieg?šana un š?s dividendes pirm?m k?rt?m ir l?dzeklis, ko pensiju fonds izmanto, lai var?tu izpild?t savas pensiju saist?bas, nevis pakalpojums, ko tas sniedz taj? apdrošin?taj?m person?m.

109 Šajos apst?k?os ir j?secina, ka nepast?v pietiekami cieša saikne c?lo?sakar?bas form? š? sprieduma 104.–106. punkt? atg?din?t?s judikat?ras izpratn? starp kapit?la apriti, uz kuru attiecas pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums par pensiju fonda dividenžu sa?emšanu, un finanšu pakalpojumu sniegšanu LESD 64. panta 1. punkta izpratn?.

110 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 64. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums – saska?? ar kuru dividend?m, ko sabiedr?ba rezidente izmaks? pensiju fondam rezidentam, pirmk?rt, tiek piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš var tikt piln? apm?r? ieskait?ts uz??mumu ien?kuma nodokl?, kas ir j?maks? šim fondam, un var tikt atmaks?ts, ja nodoklis, kurš tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?, p?rsniedz fonda maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli, un, otrk?rt, t?s neizraisa ar uz??mumu ien?kuma nodokli apliekam?s pe??as palielin?jumu vai ar? izraisa tikai m?renu š?s pe??as palielin?jumu, past?vot iesp?jai no min?t?s pe??as atskait?t uzkr?jumus pensiju saist?bu izpildei, savuk?rt dividend?m, kas tiek izmaks?tas pensiju fondam nerezidentam, tiek piem?rots ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš attiec?b? uz šo fondu ir gal?gs nodoklis, – nevar tikt uzskat?ts par ierobežojumu, kas ir past?v?jis 1993. gada 31. decembr?, š?s ties?bu normas piem?rošanas nol?k?.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

111 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

1) **LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu – saska?? ar kuru dividend?m, ko sabiedr?ba rezidente izmaks? pensiju fondam rezidentam, pirmk?rt, tiek piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš var tikt piln? apm?r? ieskait?ts uz??mumu ien?kuma nodokl?, kas ir j?maks? šim fondam, un var tikt atmaks?ts, ja nodoklis, kurš tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?, p?rsniedz fonda maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli, un, otrk?rt, t?s neizraisa ar uz??mumu ien?kuma nodokli apliekam?s pe??as palielin?jumu vai ar? izraisa tikai m?renu š?s pe??as palielin?jumu, past?vot iesp?jai no min?t?s pe??as atskait?t uzkr?jumus pensiju saist?bu izpildei, savuk?rt dividend?m, kas tiek izmaks?tas pensiju fondam nerezidentam, tiek piem?rots ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš attiec?b? uz šo fondu ir gal?gs nodoklis, – ja pensiju fonds nerezidents sa?emt?s dividendes izmanto pensiju, kas tam b?s n?kotn? j?izmaks?, uzkr?jumiem, bet tas ir j?p?rbauda**

iesniedz?jtiesai.

2) **LESD 64. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka valsts tiesiskais regul?jums – saska?? ar kuru dividend?m, ko sabiedr?ba rezidente izmaks? pensiju fondam rezidentam, pirmk?rt, tiek piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš var tikt piln? apm?r? atskait?ts no uz??mumu ien?kuma nodok?a, kas ir j?maks? šim fondam, un var tikt atmaks?ts, ja nodoklis, kurš tiek ietur?ts ien?kumu g?šanas viet?, p?rsniedz fonda maks?jamo uz??mumu ien?kuma nodokli, un, otrk?rt, t?s neizraisa ar uz??mumu ien?kuma nodokli apliekam?s pe??as palielin?jumu vai ar? izraisa tikai m?renu š?s pe??as palielin?jumu, past?vot iesp?jai no min?t?s pe??as atskait?t uzkr?jumus pensiju saist?bu izpildei, savuk?rt dividend?m, kas tiek izmaks?tas pensiju fondam nerezidentam, tiek piem?rots ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kurš attiec?b? uz šo fondu ir gal?gs nodoklis, – nevar tikt uzskat?ts par ierobežojumu, kas ir past?v?jis 1993. gada 31. decembr?, š?s ties?bu normas piem?rošanas nol?k?.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – v?cu