

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2021. gada 29. aprīlis (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – LESD 63. pants – Kapitāla brīva aprīte – Ienākuma nodoklis – Ienākumi no kapitāla – Pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma (PVKIU), kas izveidots atbilstīgi Līgumtiesībām, sadalītie ienākumi – Citā daļbvalstā dibīnāta un saskaņā ar statītiem izveidota PVKIU sadalītie ienākumi – Atšķīrīga attīeksme – LESD 65. pants – Objektīvi salīdzīnīmas situācijas

Lietā C-480/19

par Līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) iesnīdza ar 2019. gada 19. jūnīja līkumu un kas Tiesā reīstrīts 2019. gada 24. jūnījā, tiesvedībā, ko sīcis

E,

pīdaloties

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

TIESA (otrā palāta)

šīdā sastīvī: palītas pīekšsīdītījs A. Arabadījīevs [*A. Arabadjiev*], tiesnešī A. Kumīns [*A. Kumin*], T. fon Danvīcs [*T. von Danwitz*], P. Dī. Švīrebs [*P. G. Xuereb*] (referents) un I. Ziemele,

īenerīladvokīts: Dī. Hogāns [*G. Hogan*],

sekretīrs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

īemot vīrī rakstveīda procesu,

īemot vīrī apsvīrumus, ko snīdza:

- E vīrdā – *A. Leppänen, varatuomari,*
- Somījas valdības vīrdā – *M. Pere,* pīrstīve,
- Eiropas Komīsījas vīrdā – *W. Roels* un *I. Koskinen,* pīrstīvījī,

noklausījusīes īenerīladvokīta secīnījumus 2020. gada 19. novembra tiesas sīdā,

pasludīna šo spīedumu.

Spīedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attīecas uz LESD 63. un 65. panta interpretīcīju.

2 Šīs Līgums īr iesnīegts tiesvedībā, ko E sīcis saīstībā ar *keskusverolautakunta* (Centrīlā

nodok?u p?rvalde, Somija) 2017. gada 10. novembra l?mumu, ar kuru t? atzina, ka ien?kumi, ko saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?ta main?ga kapit?la ieguld?jumu sabiedr?ba (S/CAV) izmaks?jusi E, Somij? ir aplikami ar nodokli k? ien?kumi no algota darba.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Saska?? ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direkt?vas 2009/65/EK (2009. gada 13. j?lijs) par normat?vo un administrat?vo aktu koordin?ciju attiec?b? uz p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (PVKIU) (OV 2009, L 302, 32. lpp.; turpm?k – “PVKIU direkt?va”) 4. apsv?rumu š?s direkt?vas m?r?is ir nodrošin?t kop?gus pamatnoteikumus par dal?bvalst?s nodibin?to p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu (PVKIU) darb?bas at?aušanu, uzraudz?bu, strukt?ru, darb?bu un inform?ciju, kas tiem j?public?.

4 PVKIU direkt?vas 83. apsv?rum? ir noteikts:

“Šai direkt?vai nevajadz?tu ietekm?t valstu noteikumus par aplikšanu ar nodok?iem, tostarp par pas?kumiem, kurus dal?bvalstis paredz?jušas, lai nodrošin?tu atbilst?bu šiem noteikumiem to teritorij?.”

5 Š?s direkt?vas 1. panta 1.–3. punkt? ir paredz?ts:

“1. Šo direkt?vu piem?ro [PVKIU], kas nodibin?ti dal?bvalstu teritorij?.

2. Šaj? direkt?v?, iev?rojot 3. pantu, PVKIU ir uz??mumi:

a) kuru vien?gais m?r?is ir sabiedr?bas naudas l?dzek?u kolekt?vie ieguld?jumi v?rtspap?ros un/vai citos 50. panta 1. punkt? nor?d?tajos likv?dajos finanšu akt?vos un kuri darbojas p?c dal?ta riska principa; un

b) kuru sertifik?ti p?c tur?t?ju l?guma tieši vai netieši tiek atpirkti vai izpirkti no šo uz??mumu akt?viem. Pas?kumus, ko PVKIU veic, lai nodrošin?tu, ka to sertifik?tu fondu biržas cena b?tiski neatš?iras no to t?r?s akt?vu v?rt?bas, uzskata par l?dzv?rt?giem š?dai atpirkšanai vai izpirkšanai.

Dal?bvalstis var at?aut, ka PVKIU tiek izveidots no daž?d?m ieguld?jumu kategorij?m.

3. Saska?? ar ties?bu aktiem 2. punkt? min?tos uz??mumus dr?kst izveidot atbilst?gi l?gumties?b?m (k? kop?gos fondus, ko p?rvalda p?rvald?bas sabiedr?bas) vai trasta ties?b?m (k? ieguld?jumu fondus) vai saska?? ar stat?tiem (k? ieguld?jumu sabiedr?bas).

[..]”

6 Saska?? ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direkt?vas 2011/61/ES (2011. gada 8. j?nijs) par alternat?vo ieguld?jumu fondu p?rvaldniekiem un par groz?jumiem Direkt?v? 2003/41/EK, Direkt?v? 2009/65, Regul? (EK) Nr. 1060/2009 un Regul? (ES) Nr. 1095/2010 (OV 2011, L 174, 1. lpp.) 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu:

““AIF” ir jebkurš kolekt?vu ieguld?jumu uz??mums (tostarp t? ieguld?jumu apakšstrukt?ras):

i) kas piesaista kapit?lu no vair?kiem ieguld?t?jiem, lai ieguld?tu to šo ieguld?t?ju lab? saska?? ar defin?tu ieguld?jumu politiku; un

ii) kam nav nepieciešama at?auja saska?? ar [PVKIU direkt?vas] 5. pantu”.

Somijas tiesības

7 1999. gada 29. janvāra *sijoitusrahastolaki (48/1999)* (Likums par ieguldījumu fondiem (48/1999)) 1. nodaļas 2. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunktā ir noteikts:

“Šajā likumā:

1) ieguldījumu darbība ir aktīvu iegāde no sabiedrības kolektīvo ieguldījumu veikšanai un šo aktīvu ieguldīšana galvenokārt finanšu instrumentos, nekustamajā īpašumā, ar nekustamo īpašumu nodrošinātos vērtspapīros vai citos ieguldījumu objektos, kā arī ieguldījumu fondu, specializēto ieguldījumu fondu pārvaldība un fondu daļu tirdzniecība [..];

2) ieguldījumu fondi ir kolektīvo ieguldījumu darbības rezultātā iegūtie, kā arī saskaņā ar Somijā spēkā esošajiem noteikumiem un saskaņā ar 11. nodaļu iegūtie līdzekļi, kā arī no tiem izrietošās saistības [..].”

8 Saskaņā ar šo likuma 1. nodaļas 2. panta 1. punkta 10. apakšpunktu “kolektīvo ieguldījumu uzņēmums” ir uzņēmums, kurš veic kolektīvo ieguldījumu darbību, kas ir atbilstoši Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstīm, kas nav Somijas Republika, un kurš saskaņā ar tās izcelsmes dalībvalsts tiesību aktiem atbilst PVKIU direktīvas prasībām.

9 1992. gada 30. decembra *tuloverolaki (1535/1992)* (Likums par ienākuma nodokli (1535/1992); turpmāk tekstā – “Likums par ienākuma nodokli”) 3. pants “Uzņēmumi” ir formulēts šādi:

“Šajā likumā “uzņēmumi” ir:

[..]

4) akciju sabiedrības, kooperatīvās sabiedrības, krājbankas, ieguldījumu fondi, universitātes, savstarpējās apdrošināšanas sabiedrības, labības krājumu noliktavas, bezpeļņas apvienības vai ekonomiskās apvienības, fondi un iestādes;

[..].”

10 Likuma par ienākuma nodokli 20. panta “Uzņēmumi, kas ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa” pirmās daļas 2. punktā ieguldījumu fondiem ir paredzēts atbrīvojums no ienākuma nodokļa.

11 Šo likuma 32. pantā “Ienākumi no kapitāla” ir noteikts:

“Ar nodokli apliekami ienākumi no kapitāla saskaņā ar turpmāk minētajiem detalizētajiem noteikumiem ir ieņēmumi no aktīviem, peļņa no aktīvu nodošanas un citi ienākumi, ko var uzskatīt par tādām, kuri ir radušies, pamatojoties uz aktīviem. Ienākumi no kapitāla tostarp ir procentu ienākumi, ienākumi no dividendēm saskaņā ar 33.a–33.d panta noteikumiem, ienākumi no ūres un nomas, peļņas daļas, ienākumi no dzīvības apdrošināšanas, kapitāla ienākumi no mežsaimniecības, ienākumi no dabas resursiem un kapitāla pieaugums. Ienākumi no kapitāla ir arī ienākumi no kapitāla daļa no izmaksētajiem uzņēmumu ienākumiem, no konsorcijs daļbnieka ienākumiem, kā arī no ienākumiem no ziemeļbriežu audzēšanas.”

12 Minētā likuma 33.a pantā “Biržas sarakstā iekļautas sabiedrības dividenžu sadale” ir noteikts:

“85 % no biržas sarakstā iekļautas sabiedrības sadalītajām dividendēm ir ienākumi no kapitāla

un 15 % ir ar nodokli neapliekami ienākumi.

Dividendes no biržas sarakstī iekāutas sabiedrības ir dividendes no tās sabiedrības, kuras akcijas brīdī, kad tās nolemj izmaksēt dividendes:

- 1) tiek tirgotas regulētā tirgū *laki kaupankäynnistä rahoitusvälineillä (748/2012)* [Likums par finanšu instrumentu tirdzniecību (748/2012)] izpratnē;
- 2) tiek tirgotas citā regulētā tirgū, ko kontrolē valsts iestāde ārpus [EEZ]; vai
- 3) tiek tirgotas daudzpusējā tirdzniecības sistēmā vai regulētā tirgū Likuma [(748/2012)] izpratnē ar nosacījumu, ka akciju tirdzniecība ir notikusi pāc sabiedrības pieprasījuma vai ar tās piekrišanu.

Biržas sarakstī iekāutas sabiedrības tādā aktīvu sadalē *osakeyhtiölaki (624/2006)* [Likums par akciju sabiedrību (624/2006)] 13. nodaļas 1. panta 1. punkta izpratnē, kas izriet no pieejamā pašu kapitāla uzkrājumiem, tiek uzskatīta par dividendi, un uz to attiecas šī panta noteikumi.”

13 Atbilstoši likuma par ienākuma nodokli 33.b pantam “Biržas sarakstī neiekāutas sabiedrības dividenžu izmaksāšana”:

“25 % no biržas sarakstī neiekāutas sabiedrības izmaksātajām dividendēm ir ar nodokli apliekami ienākumi no kapitāla un 75 % ir ar nodokli neapliekami ienākumi līdz summai, kas nepārsniedz 8 % no gada ienākumiem un kas tiek aprēķināta, pamatojoties uz akcijas matemātisko vērtību taksācijas gadā *laki varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005)* [Likums par aktīvu novērtēšanu nodokļu vajadzībām (1142/2005)] izpratnē. Ja nodokļu maksātāja saņemto dividenžu summa pārsniedz 150 000 EUR, 85 % no dividendēm ir uzskatīmi par ienākumiem no kapitāla un 15 % ir ar nodokli neapliekami ienākumi.

No tās dividenžu daļas, kas pārsniedz šī panta pirmajā daļā minētos gada ienākumus, 75 % ir uzskatīmi par ienākumiem no algota darba un 25 % ir ar nodokli neapliekami ienākumi.

Neskarot citus šī likuma noteikumus par dividenžu aplikšanu ar nodokli, dividende ir uzskatāma par ienākumiem no algota darba, ja saskaņā ar statītiem, kopsapulces lēmumu, akcionāru lēmumu vai cita veida vienošanos dividenžu sadalē ir uzskatāma par atlīdzību par ieguldījumiem darbā, kurus veicis dividendes saņēmējs vai tieši ieinteresētā persona. Dividende ir uzskatāma par tās personas ienākumiem, kura ir veikusi ieguldījumus attiecīgajā darbā.

[..]

Biržas sarakstī neiekāutas sabiedrības tādā aktīvu sadalē Likuma (624/2006) 13. nodaļas 1. panta 1. punkta izpratnē, kas izriet no pieejamā pašu kapitāla uzkrājumiem, tiek uzskatīta par dividendi, un uz to attiecas šī panta noteikumi [..].”

14 Likuma par ienākuma nodokli 33.c pantā “ārvalstu uzņēmuma izmaksātas dividendes” ir paredzēts:

“Dividendes, kas saņemtas no ārvalstu uzņēmuma, ir ar nodokli apliekami ienākumi saskaņā ar šī likuma 33.a un 33.b pantu ar nosacījumu, ka uzņēmums ir sabiedrība [Padomes Direktīvas 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes Direktīvu 2014/86/ES (2014. gada 8. jūlijs) (OV 2014, L 219, 40. lpp.),] 2. panta izpratnē [..].

Dividendes, kas saņemtas no citiem ņrvalstu uzņmumiem, kuri nav minēti pirmajā daļā, ir ar nodokli apliekami ienākumi saskaņā ar šo likuma 33.a un 33.b panta noteikumiem ar nosacījumu, ka uzņmumam bez izvēles iespējas un atbrīvojuma ir pienākums samaksāt nodokli vismaz 10 % apmērā no tās gūtajiem ienākumiem, no kuriem izmaksātas dividendes, un:

1) saskaņā ar EEZ valsts nodokļu tiesību aktiem uzņmuma juridiskā adrese ir šajā valstī un uzņmuma juridiskā adrese saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu nav valstī, kas nav EEZ valsts; vai

2) starp uzņmuma rezidences valsti un Somijas Republiku taksācijas gadā ir spēkā konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas ir piemērojama uzņmuma izmaksātajām dividendēm.

Dividendes, kas saņemtas no citiem ņrvalstu uzņmumiem, kuri nav minēti šajā pantā pirmajā un otrajā daļā, ir pilnā apmērā ar nodokli apliekami ienākumi no algota darba.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

15 E ir fiziska persona, kura ir Somijas rezidents un kura ir veikusi ieguldījumu saskaņā ar Luksemburgas tiesību m dibinātās SICAV apakšstruktūrā, kas ir “saskaņā ar statītiem” izveidots PVKIU (ieguldījumu sabiedrība) PVKIU direktoras 1. panta 3. punkta izpratnē. E ieguldījumi attiecas uz tās sauktajām peņās daļām, no kās gūtos ienākumus SICAV ik gadu sadala ieguldītājiem.

16 2017. gada 20. jūnijā E lūdz Centrālo nodokļu pārraudi pieņemt sēkotnāju lēmumu par nodokļu režīmu, kurš attiecināms uz ieņmumiem, ko viņam izmaksā attiecīgā saskaņā ar Luksemburgas tiesību m dibinātā SICAV.

17 Šajā lūgumā E apgalvoja, ka saskaņā ar Luksemburgas tiesību m dibinātā SICAV esot jāpielūdzina saskaņā ar Somijas tiesību m dibinātam ieguldījumu fondam, proti, “atbilstīgi lūgumtiesību m” izveidotam PVKIU (kopēgie fondi, ko pārrvalda pārrvaldības sabiedrības) PVKIU direktoras 1. panta 3. punkta izpratnē. Pēc viņa domām, SICAV sadalītie ieņmumi tādā bijā jāapliek ar nodokli tāpat kā saskaņā ar Somijas tiesību m dibinātu ieguldījumu fondu sadalītie ieņmumi, proti, kā ienākumi no kapitāla saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 32. pantu. Šajā ziņā E it paši uzsvēra, ka attiecīgā saskaņā ar Luksemburgas tiesību m dibinātā SICAV veic darbību, kas ir lūdzīgā saskaņā ar Somijas tiesību m dibināto ieguldījumu fondu darbībā, un ka SICAV pārrvaldība atbilst šo fondu pārrvaldībai.

18 Centrālā nodokļu pārrvalde 2017. gada 10. novembra sēkotnāji galīgajā lēmumā konstatēja, ka saskaņā ar valsts judikatūru, lai lemtu par tādū ienākumu aplikšanu ar nodokli Somijā, kuri saņemti no citā dalībvalstī dibināta uzņmuma, ir jāņem vērā šā uzņmuma funkcionāls un juridiskās pašbas salīdzinājums ar lūdzīgiem uzņmumiem Somijā.

19 Centrālā nodokļu pārrvalde uzskatēja, ka SICAV ir Somijas ieguldījumu fonda funkcionāls pašbas, taču lūdzīgās vispārējās funkcionāls pašbas varot novērot, piemēram, kopējiem ieguldījumiem akciju sabiedrību formā. Centrālā nodokļu pārrvalde uzskatēja, ka attiecīgā saskaņā ar Luksemburgas tiesību m dibinātā SICAV, it paši tās juridiskās formas dēļ, ir objektīvi pielūdzināma Somijas akciju sabiedrībā, kas veic ieguldījumu darbības.

20 Pēc šīs pārrvaldes ieskata SICAV sadalītie ieņmumi tādā ir jāuzskata par dividendēm un tie ir apliekami ar nodokli kā ienākumi no algota darba saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli

33.c panta trešo da?u.

21 E v?rs?s iesniedz?jties? – *Korkein hallinto?oikeus* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Somija), l?dzot atcelt Centr?l?s nodok?u p?vvaldes l?mumu. Šaj? ties? E apgalvo, ka, apliekot ar nodokli saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?tas *SICAV* sadal?tos ie??mumus k? ien?kumus no algota darba atbilstoši min?t? 33.c panta trešajai da?ai, tiktu uzlikts smag?ks slogs nek? tad, ja saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?ta ieguld?juma fonda sadal?tie ie??mumi tiktu aplikti ar nodokli k? ien?kumi no kapit?la, un t?d?j?di tas b?tu pretrun? LESD 63. pant? paredz?tajai kapit?la br?vai apritei.

22 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka ien?kuma nodoklis, kas maks?jams par ien?kumiem no algota darba, var b?t vair?k nek? 50 %, savuk?rt attiec?b? uz ien?kumiem no kapit?la šis nodoklis ir tikai 30 % vai 34 %, ja ar nodokli apliekam? summa p?vrsniedz 30 000 EUR. T? piebilst, ka, lai noteiktu, k?ds raksturs ir ien?kumiem Likuma par ien?kuma nodokli izpratn?, kurus veido attiec?gie ie??mumi, ir j?noskaidro, k?dam Somijas uz??mumam ir piel?dzin?ma min?t? *SICAV*, p?vrbaudot, vai Centr?l?s nodok?u p?vvaldes interpret?cija, kas balst?ta uz uz??muma juridisko formu, nav pretrun? LESD 63. un 65. pantam, un tai tostarp rodas jaut?jums, vai atš?ir?gas formas PVKIU, kas izveidoti saska?? ar PVKIU direkt?vu, ir savstarp?ji j?piel?dzina ieguld?t?ju sa?emto ie??mumu aplikšanas ar nodokli nol?k?.

23 Š?dos apst?k?os *Korkein hallinto?oikeus* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auta t?da valsts [ties?bu normu] interpret?cija, saska?? ar kuru ien?kumi, ko Somij? dz?vojoša fiziska persona sa?em no cit? Savien?bas dal?bvalst? re?istr?ta, saska?? ar stat?tiem izveidota [PVKIU] PVKIU direkt?vas [...] izpratn?, piem?rojot ien?kuma nodokli, nevar tikt piel?dzin?ti ien?kumiem, kas tiek sa?emti no atbilst?gi l?gumties?b?m izveidota Somijas ieguld?jumu fonda š?s pašas direkt?vas izpratn? [...], t?p?c, ka cit? dal?bvalst? re?istr?ta PVKIU juridisk? forma neatbilst Somijas ieguld?jumu fonda juridiskajai strukt?rai?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

24 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?da dal?bvalsts nodok?u prakse, saska?? ar kuru šaj? dal?bvalst? dz?vojošas fiziskas personas ien?kumu aplikšanas ar nodokli vajadz?b?m ien?kumi, kurus ir izmaks?jis saska?? ar stat?tiem izveidots cit? dal?bvalst? dibin?ts PVKIU, nav piel?dzin?mi ien?kumiem, ko izmaks? pirmaj? dal?bvalst? dibin?ti PVKIU, pamatojoties uz to, ka min?tajiem PVKIU nav vien?da juridisk? forma.

25 Saska?? ar Tiesas judikat?ru dal?bvalst?m sava kompetence tiešo nodok?u jom? ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas un it ?paši LESD garant?t?s pamatbr?v?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 18. j?nijs, *Austrija/V?cija*, C?591/17, EU:C:2019:504, 56. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Ar LESD 63. panta 1. punktu princip? ir aizliegti ierobežojumi kapit?la br?vai apritei starp dal?bvalst?m (spriedums, 2020. gada 16. septembris, *Romenergo* un *Aris Capital*, C?339/19, EU:C:2020:709, 31. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra). T?di ar šo ties?bu normu aizliegti pas?kumi k? kapit?la aprites ierobežojumi ietver pas?kumus, kas attur nerezidentus veikt ieguld?jumus dal?bvalst? vai ar? š?s dal?bvalsts rezidentus attur veikt ieguld?jumus cit?s dal?bvalst?s (spriedums, 2020. gada 30. apr?lis, *Société Générale*, C?565/18, EU:C:2020:318, 22. punkts).

27 It ?paši atš?ir?ga attieksme, ja t? rada nelabv?l?g?ku attieksmi pret t?da dal?bvalsts rezidenta ien?kumiem, kuru izcelsme ir cit? dal?bvalst?, sal?dzin?jum? ar attieksmi pret ien?kumiem, kuru izcelsme ir pirmaj? dal?bvalst?, var attur?t š?du rezidentu no kapit?la ieguld?šanas cit? dal?bvalst? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2011. gada 10. febru?ris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C?436/08 un C?437/08, EU:C:2011:61, 80. punkts; 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C?464/14, EU:C:2016:896, 50. punkts, k? ar? 2018. gada 20. septembris, *EV*, C?685/16, EU:C:2018:743, 63. punkts).

28 ?emot to v?r?, saska?? ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants tom?r neskar dal?bvalstu ties?bas piem?rot attiec?gos nodok?u ties?bu aktus, kuros ir noš?irti nodok?u maks?t?ji, kas ir atš?ir?g? situ?cij? attiec?b? uz savu rezidences vietu vai kapit?la ieguld?juma vietu.

29 Š? ties?bu norma k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. L?dz ar to t? nevar tikt interpret?ta t?d?j?di, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kuros ir paredz?ta atš?ir?ga attieksme pret nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kur? tie iegulda savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar LESD. Proti, pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?to atk?pi ierobežo 65. panta 3. punkts, kur? ir paredz?ts, ka šaj? 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, 2018. gada 21. j?nijs, *Fidelity Funds u.c.*, C?480/16, EU:C:2018:480, 47. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

30 Tiesa ir ar? nospriedusi, ka l?dz ar to LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? at?aut? atš?ir?g? attieksme ir j?noš?ir no LESD 65. panta 3. punkt? aizliegt?s diskrimin?cijas. T?d?j?di, lai valsts ties?bu normas nodok?u jom? var?tu tikt uzskat?tas par sader?g?m ar L?guma norm?m par kapit?la br?vu apriti, ir nepieciešams, lai no t? izrietoš? atš?ir?g? attieksme skartu situ?cijas, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai ar? to pamatotu prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi (spriedums, 2020. gada 30. apr?lis, *Société Générale*, C?565/18, EU:C:2020:318, 24. punkts).

31 L?dz ar to vispirms ir j?p?rbauda, vai past?v atš?ir?ga attieksme, p?c tam – situ?ciju iesp?jam? sal?dzin?m?ba un visbeidzot vajadz?bas gad?jum? – iesp?ja pamatot atš?ir?go attieksmi.

Par atš?ir?gas attieksmes esam?bu

32 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka prejudici?lais jaut?jums ir uzdots tiesved?b?, kas attiecas uz t?du ien?kumu aplikšanu ar nodokli, ko personai E ir izmaks?jusi saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?ta *SICAV*, proti, PVKIU, kas ir izveidots saska?? ar stat?tiem PVKIU direkt?vas izpratn?. Somij? PVKIU, uz kuriem attiecas PVKIU direkt?va, ir izveidoti atbilst?gi l?gumties?b?m un tie nevar tikt izveidoti saska?? ar stat?tiem.

33 E uzskata, ka *SICAV* izmaks?tie ien?kumi ir aplikami ar nodokli k? ien?kumi no saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?ta PVKIU, kas ir izveidots atbilst?gi l?gumties?b?m. Savuk?rt Centr?l? nodok?u p?rvalde uzskata, ka, cikt?l *SICAV*, kas ir saska?? ar stat?tiem izveidots PVKIU, l?dzin?s Somij? re?istr?tai akciju sabiedr?bai, t?s izmaks?tie ien?kumi b?tu j?uzskata par dividend?m, ko izmaks? š?das sabiedr?bas.

34 T?d?j?di, pirmk?rt, ir j?p?rbauda, vai pamatliet? apl?kot?s saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?t?s *SICAV* izmaks?tajiem ien?kumiem piem?rojot atš?ir?gu attieksmi nek? PVKIU izmaks?tajiem ien?kumiem, pirmie min?tie ien?kumi tiktu pak?auti maz?k labv?l?gam nodok?u rež?mam.

35 Saskaņā ar Likuma par ienākumu nodokli 32. pantu ienākumos no kapitāla ietilpst ieņēmumi no aktīviem, peļņa no aktīvu nodošanas un citi šādi ienākumi, ko var uzskatīt par tādām, kuri ir radušies, pamatojoties uz aktīviem. Starp tiem ienākumu no kapitāla piemēriem, kurus Somijas likumdevējs ir skaidri uzskaitījis 32. pantā, ir ietvertas gan PVKIU izmaksātas peļņas daļas, gan dividendes, ko izmaksājušas akciju sabiedrības. No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu ietvertajam norādītajam izriet, ka ienākumiem no kapitāla piemērojama likme – tai ienākumu daļai, kas nepārsniedz 30 000 EUR, – ir 30 %, bet ienākumu daļai, kas pārsniedz 30 000 EUR, piemērojama likme ir 34 %.

36 Lai gan peļņas daļas, ko izmaksā saskaņā ar Somijas tiesību sistēmu PVKIU, tiek apliktas ar nodokli saņēmēja līmenī kā ienākumi no kapitāla, saskaņā ar Luksemburgas tiesību sistēmu SICA V izmaksātie ienākumi tiek uzskatīti par dividendēm, kuras izmaksā citā valstī, kas nav Somijas Republika, dibināts uzņēmums Likuma par ienākumu nodokli 33.c panta izpratnē, un saskaņā ar to trešo daļu tie tiek aplikti ar nodokli kā ienākumi no algota darba, piemērojot progresīvo likmi, kas var sasniegt 50 %.

37 Šāda atširgā attieksme var radīt nelabvēlīgāku attieksmi pret saskaņā ar Luksemburgas tiesību sistēmu SICA V sadalītajiem ienākumiem salīdzinājumā ar saskaņā ar Somijas tiesību sistēmu PVKIU sadalītajiem ienākumiem.

38 Otrkārt, ir jāuzskata, ka nodokļu režīms, kurš tiek piemērots ienākumiem, ko pamatlietā aplūkots saskaņā ar Luksemburgas tiesību sistēmu SICA V izmaksāja E, nav pielīdzināms režīmam, kurš piemērojams ienākumiem, ko izmaksājuši alternatīvi ieguldījumu fondi Direktīvas 2011/61 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, uz kuriem neattiecas PVKIU direktīva un kuriem ir akciju sabiedrības forma. Kā Somijas valdība ir precizējusi rakstveida atbildē uz uzdotajiem jautājumiem, šādi fondi var tikt izveidoti saskaņā ar Somijas tiesību sistēmu.

39 No Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka Somijā dibinātu akciju sabiedrību ienākumi tiek aplikti ar nodokli dubulti, vienreiz sabiedrības līmenī kā sabiedrības ienākumi un otrreiz saņēmēja līmenī kā ienākumi no kapitāla. Lai mazinātu nodokļu dubultas uzlikšanas sekas, Likuma par ienākumu nodokli 33.a un 33.b pantā paredzētie pasākumi atvieglo nodokļa uzlikšanu saņēmēja līmenī, it īpaši – atbrīvojot daļu ienākumu no nodokļa par ienākumiem no kapitāla.

40 Šajā ziņā, atbildot uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem, Somijas valdība norāda, ka tad, ja akciju sabiedrība veic tādā veidā ieguldījumu darbību, kas ir analoga ieguldījumu fondiem, tādā netiktu atbrīvota no nodokļa, bet gan parasti tiktu aplikta ar uzņēmumu ienākumu nodokli un tās sadalītie ieņēmumi tiktu pakauti noteikumiem par dividenžu aplikšanu ar nodokli, kuru pamatā ir daļēja nodokļu dubulta uzlikšana.

41 Kā izriet no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu, tas tā nav saskaņā ar Luksemburgas tiesību sistēmu SICA V gadījumā. Proti, no šī līguma izriet, ka – pēc Centrālās nodokļu pārvaldes ieskata – šāda SICA V Likuma par ienākumu nodokli 33.c panta piemērošanas nolūkā ir uzņēmums, uz kuru neattiecas Direktīva 2011/96, ar grozījumiem, kurš ir citas EEZ dalībvalsts, nevis Somijas Republikas rezidents, kuram ir piemērojama konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un kuram nav jāmaksā nodoklis par to gūtajiem ienākumiem ar minimālo likmi 10 % apmērā. Tādējādi pasākumi valsts līmenī, kuru mērķis ir samazināt dubultu nodokļu uzlikšanu, nav piemērojami tās izmaksātajiem ienākumiem.

42 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka pret ienākumiem, ko pamatlietā aplūkots saskaņā ar Luksemburgas tiesību sistēmu SICA V izmaksā saņēmējam Somijas rezidentam, ir mazāk labvēlīga attieksme nekā pret ienākumiem, ko izmaksā gan akciju sabiedrības, gan saskaņā ar

Somijas tiesību m dibināti atbilstīgi līgumtiesību m izveidoti PVKIU.

43 Šī atšīrīgā attieksme var atturēt Somijas rezidentus veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs, kas nav Somijas Republika, un tādējādi ierobežot kapitāla brīvu apriti.

Par objektīvi salīdzināmas situācijas esamību

44 Kā izriet no šī sprieduma 29. un 30. punktā atgādinātās judikatūras, šī da atšīrīgā attieksme ir pieļaujama tikai tad, ja tā attiecas uz situāciju m, kas nav objektīvi salīdzināmas.

45 Ir jākonstatē, ka pamatlietā aplūkots saskaņā ar Luksemburgas tiesību m dibinātā SICAV un saskaņā ar Somijas tiesību m dibināts PVKIU atbilstoši PVKIU direktīvai ir divu veidu PVKIU.

46 Kā izriet no PVKIU direktīvas 1. panta 1. punkta, to vienīgais mērķis ir sabiedrības naudas līdzekļu kolektīvie ieguldījumi vārtspārņos vai citos likvīdajos finanšu aktīvos, tie darbojas pāc dalīta riska principa un to sertifikāti pāc turētāju līguma tieši vai netieši tiek atpirkti vai izpirkti no šo uzņēmumu aktīviem.

47 Tomēr, kā enerģētladvokāts norādījis secinājumā 45. punktā, atsevišķu situāciju juridiskā kvalifikācija komercietību m mērķiem nav obligāti transponējama nodokļu m mērķiem. Tādējādi ir jānorāda, tātpat kā to dara Somijas valdība, ka tas vien, ka PVKIU rezidenti un nerezidenti atbilstoši PVKIU direktīvai ir PVKIU, nav noteicošs, lai konstatētu attiecīgo situāciju salīdzināmību.

48 Pirmkārt, ar šo direktīvu nav saskaņots PVKIU un to sadalītajiem ieņēmumiem piemērojamais nodoklis. It īpaši no minētās direktīvas 4. un 83. apsvēruma izriet, ka, lai gan tajā ir paredzēti kopīgi pamatnoteikumi par PVKIU darbības ataušanu, uzraudzību, struktūru, darbību un informāciju, kas tiem jāpublicē, tā neietekmē valstu noteikumus nodokļu jomā.

49 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība vai nesalīdzināmība ar valsts iekšēju situāciju ir jāpārbauda, ņemot vērā attiecīgo valsts tiesību normu mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu, un ka, lai novērtētu, vai no šīdiem tiesību aktiem izrietošā atšīrīgā attieksme atspoguļo objektīvu situācijas atšīrību, ir jāņem vērā tikai attiecīgajos tiesību aktos noteiktie atbilstošie nošķīršanas kritēriji (spriedums, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 50. un 51. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

50 Šajā ziņā no Somijas valdības rakstveida atbildes uz Tiesas jautājumiem izriet – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda –, ka var tikt uzskatīts, ka Somijas nodokļu tiesību aktos paredzētā ieguldījumu fondu darbības nodokļu režīma mērķis ir ieviest vienreizēju aplikšanu ar nodokli ieguldītāja līmenī. Savukārt noteikumi par fizisko personu saņemtā m dividendu m piemērojamo nodokļu režīmu ir vārsti uz to, lai sabiedrības ienākumi tiktu aplikti ar nodokli arī tās akcionāru līmenī, vienlaikus paredzot nodokļu dubults uzlikšanas šiem ienākumiem samazināšanu.

51 Attiecībā uz šiem mērķiem šīet, ka saskaņā ar Luksemburgas tiesību m dibinātā SICAV ir situācija, kas ir objektīvi salīdzināma ar saskaņā ar Somijas tiesību m dibinātā PVKIU situāciju. Kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, šie abi uzņēmumi ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa un to izmaksētie ieņēmumi ar nodokli tiek aplikti tikai vienreiz saņēmēju līmenī.

52 Protams, atšīrībā no saskaņā ar Somijas tiesību m dibinātā PVKIU saskaņā ar Luksemburgas tiesību m dibinātā SICAV ir izveidota saskaņā ar statītiem un šajā ziņā ir

pielīdzināma akciju sabiedrībai, kuras izmaksas tie ienākumi tiek aplikti ar nodokli atbilstoši Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta trešajai daļai.

53 Tomēr ir arī jānorāda, ka tas ir atgādina šo sprieduma 35. punktu, ka ienākumu no kapitāla piemēri, kas uzskaitīti Likuma par ienākuma nodokli 32. pantā, ietver gan PVKIU izmaksas pēdējās daļās, gan dividendes, ko izmaksājušas akciju sabiedrības. Līdz ar to šī iet, ka Somijas likumdevējs atšķirību starp ienākumiem no kapitāla, no vienas puses, un ienākumiem no algota darba, no otras puses, nav padarījis atkarīgu no izmaksājuma uzņēmuma juridiskās formas, bet, gluži pretēji, ir uzskatījis, ka gan ieņēmumi, ko sadalījuši atbilstīgi līgumtiesībām izveidoti uzņēmumi, gan saskaņā ar statātiem izveidoti uzņēmumi, ir ienākumi no kapitāla.

54 No tā izriet – tas, ka saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātā SICAV ir izveidota saskaņā ar statātiem, nerada šim uzņēmumam atšķirīgu situāciju salīdzinājumā ar saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātu PVKIU attiecībā uz sadalījumiem ieņēmumiem piemērojamo nodokļu režīmu.

55 No tā izriet – ar nosacījumu, ka tas ir jāprāba iesniedzējtiesai –, ka atšķirīgā attieksme pret saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātās SICAV izmaksājumiem attiecīgajiem ienākumiem un saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātu PVKIU izmaksājumiem ienākumiem attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

Par primāra vispārīgo interešu apsvēruma pastāvīšanu

56 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojums var būt pieņemams tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, ja ar to var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu un ja tas nepārsniedz šo mērķa sasniegšanai vajadzīgo (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valsts reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 70. punkts, kā arī 2020. gada 30. janvāris, *Köln Aktiefonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, 83. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Šajā gadījumā pietiek konstatēt, ka nedz Somijas valdība, nedz iesniedzējtiesa nav izvirzījušas šādus iemeslus.

58 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda daļbvalsts nodokļu prakse, saskaņā ar kuru šajā daļbvalstī dzīvojošas fiziskas personas ienākumu aplikšanas ar nodokli vajadzībām ienākumi, kurus ir izmaksājis saskaņā ar statātiem izveidots citā daļbvalstī dibināts PVKIU, nav pielīdzināmi ienākumiem, ko izmaksā pirmajā daļbvalstī dibināti PVKIU, pamatojoties uz to, ka minētajiem PVKIU nav vienāda juridiskā forma.

Par tiesāšanas izdevumiem

59 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda daļbvalsts nodokļu prakse, saskaņā ar kuru šajā daļbvalstī dzīvojošas fiziskas personas ienākumu aplikšanas ar nodokli vajadzībām ienākumi, kurus ir izmaksājis saskaņā ar statātiem izveidots citā daļbvalstī dibināts PVKIU, nav pielīdzināmi ienākumiem, ko izmaksā pirmajā daļbvalstī dibināti PVKIU, pamatojoties uz to, ka minētajiem PVKIU nav vienāda

juridisk? forma.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – somu.