

5. Pagal Švedijos teisę juridiniai asmenys, kurie privalo mokėti visus mokesčius Švedijoje, pagal Pajamų mokesčio įstatymą (1999:1229) (*inkomstskattelagen* (1999:1229)) apmokestinami pelno mokesčiu. Šis mokestis, be kita ko, taikomas pajamoms iš kapitalo padidėjimo, dividendų ir pajamoms iš palūkanų.
6. Vis dėlto, remiantis šio įstatymo 7 skyriaus 2 straipsnio 3 punktu, pensijų fondai visiškai neapmokestinami pagal šį įstatymą. Tačiau apmokestinamos jų gaunamos pajamos iš kapitalo pagal Pensijų fondams taikomo iš investicijų gaunamų pajamų mokesčio įstatymą (1990:661) (*lagen* (1990:661) *om avkastningskatt på pensionsmedel*).
7. Pagal Įstatymo (1990:661) 2 straipsnį Švedijos pensijų fondai ir gyvybės draudimo bendrovės, taip pat to paties pobūdžio užsienio įmonės, turinčios nuolatinį padalinį Švedijoje, privalo mokėti pajamų iš kapitalo mokestį, apskaičiuojamą kaip vienkartinė suma, kuris skirtas einamajai pensijų kaupimo investicijų grąžai apmokestinti.
8. Pagal Įstatymo (1990:661) 3–8 straipsnius šio mokesčio bazė apskaičiuojama dviem etapais. Pirma, apskaičiuojama kapitalo bazė, kurią sudaro pensijų fondo turto vertė metų pradžioje, atėmus finansinius išpareigojimus tuo metu. Antra, fiktyvių pajamų iš to kapitalo vienkartinė suma apskaičiuojama kapitalo bazę dauginant iš prieš pat mokestinius metus buvusių kalendorinių metų vyriausybės obligacijų vidutinės grąžos. Ši grąža yra mokesčio bazė.
9. Pagal Įstatymo (1990:661) 9 straipsnį taip nustatyta mokesčio bazė apmokestinama 15 % pajamų iš kapitalo mokesčiu.
10. Užsienio juridiniai asmenys, gaunantys dividendų už Švedijos ribotos atsakomybės bendrovių akcijas arba Švedijos investicinių fondų vienetus, pagal 1970 m. Įstatymo (1970:624) dėl dividendų apmokestinimo (*kupongskattelagen* (1970:624)) 1 ir 4 straipsnius privalo mokėti mokestį prie šaltinio Švedijoje už dividendus.
11. Pagal Įstatymo (1970:624) 5 straipsnį dividendams taikomas 30 % mokesčio tarifas, apskaičiuojamas nuo bendrosios dividendų sumos. Vis dėlto pagal Švedijos ir Nyderlandų pasirašytą mokesčių sutartį Nyderlandų juridiniams asmenims rezidentams nustatytas 15 % tarifas.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

12. *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (toliau – PMT) yra Nyderlandų pensijų fondas. Laikotarpiu nuo 2002 m. iki 2006 m. PMT iš Švedijos ribotos atsakomybės bendrovių gavo dividendų, kurie buvo apmokestinti 15 % mokesčio prie šaltinio tarifu – bendra 20 957 836 Švedijos kronų suma (SEK).
13. Vėliau PMT kreipėsi į *Skatteverket* (Švedijos mokesčių institucija) su prašymu grąžinti mokestį už dividendus, savo prašymą motyvuodamas tuo, kad šio mokesčio taikymas prieštarauja Sąjungos taisyklėms, susijusioms su laisvu kapitalo judėjimu, nes šis fondas turi būti lyginamas su Švedijos pensijų fondu ir atitinkamai apmokestintas pagal Įstatymą (1990:661).
14. Švedijos mokesčių institucijai atmetus PMT prašymą, pastarasis pateikė skundą Dalarnos administraciniam teismui (*Länsrätten i Dalarnas län*), kuris taip pat buvo atmetas, kaip ir apeliacinis skundas, pateiktas Sundsvalio apeliaciniam administraciniam teismui (*Kammarrätten i Sundsvall*). Galiausiai PMT pateikė kasacinį skundą Aukščiausiajam administraciniam teismui.

15. Šiomis aplinkybėmis Aukščiausiasis administracinis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 63 straipsniu draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos dividendai, gaunami iš bendrovės rezidentės, apmokestinami prie šaltinio, jeigu akcininkas yra kitos valstybės narės rezidentas, o tokiems dividendams – jeigu mokami akcininkui rezidentui – taikomas mokestis, apskaičiuojamas kaip galutinė vienkartinė suma nuo fiktyvių pajamų, kuris laikui bėgant turi atitikti įprastą visų pajamų iš kapitalo apmokestinimą?“

16. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje gautas 2014 m. gegužės 23 d. Rašytines pastabas pateikė Švedijos, Vokietijos vyriausybės ir Europos Komisija. 2015 m. gegužės 21 d. vykusiame teismo posėdyje dalyvavo pareiškėjo pagrindinėje byloje, Švedijos, Vokietijos vyriausybių ir Komisijos atstovai.

Vertinimas

17. Pagrindinėje byloje pareiškėjas teigia, kad kaip užsienio pensijų fondas, investavęs į Švedijos bendrovių akcijas, dividendų, į kuriuos teisę suteikia šios akcijos, apmokestinimo klausimu jis turėtų būti vertinamas taip pat kaip ir į tokias akcijas investavę pensijų fondai rezidentai. Neginčijama, kad mokestiniu požiūriu užsienio fondai vertinami ne taip pat kaip Švedijos fondai⁵. Pareiškėjo manymu, šis skirtingas vertinimas nepagrįstai riboja kapitalo judėjimo laisvę.

18. Iš tikrųjų iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse narėse⁶.

19. Skirtingas dividendų, bendrovių rezidenčių išmokamų akcininkams rezidentams ir akcininkams nerezidentams, mokestinis vertinimas iš principo gali turėti tokį poveikį⁷.

20. Tačiau pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, siejamą su to paties straipsnio 3 dalimi, SESV 63 straipsnis nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos atžvilgiu, tačiau su sąlyga, kad skirtingai turėtų būti vertinamos objektyviai skirtingos situacijos⁸.

21. Paprastai Teisingumo Teismas situacijų panašumo klausimą nagrinėja nustatęs, kad esama apribojimo⁹. Vis dėlto manau, kad toks požiūris nagrinėjamai bylai netinka. Iš tiesų nagrinėjamoje byloje kalbama apie dvi visiškai skirtingas apmokestinimo sistemas, kurių viena susijusi su visų pajamų, pensijų fondų rezidentų gaunamų iš kapitalo, bendru apmokestinimu, o kita taikoma tik apmokestinant Švedijos bendrovių pensijų fondams nerezidentams išmokamus dividendus. Todėl šioje byloje situacijų panašumo klausimas yra itin svarbus.

22. Taigi siūlau vertinimą atlikti priešingai nei įprastai ir pirmiausia įvertinti, ar į Švedijos bendrovių akcijas investavusių Švedijos pensijų fondų ir užsienio pensijų fondų situacijos yra panašios nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų požiūriu.

5 – Tačiau bylos šalių nuomonės dėl to, ar šis skirtingas požiūris yra nepalankus užsienio fondams, kiek tai susiję su gaunamų dividendų faktinio apmokestinimo tarifu, nesutapo. Šį klausimą nagrinėsiu vėliau.

6 – Sprendimas *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 39 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

7 – Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 42 punktą).

8 – Ten pat, 54–57 punktai ir juose nurodyta teismo praktika.

9 – Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249).

Dėl situacijų panašumo

Pirminė pastaba

23. Atrodo, kad Švedijos vyriausybė ir Komisija savo rašytinėse pastabose teigia, jog Švedijoje pensijų fondams taikomas mokestis galėtų būti vertinamas labiau ne kaip pajamų mokestis, o kaip turto mokestis. Nemanau, kad toks vertinimas būtų teisingas.

24. Pirma, vertinant formaliai, akivaizdu, kad Įstatymo (1990:661) nustatyto pajamų, kurių iš kapitalo gauna pensijų fondai, mokesčiu Švedijos mokestinėje sistemoje pakeičiamas bendras Įstatymo (1999:1229)¹⁰ juridiniams asmenims nustatytas pajamų mokestis, nuo kurio pensijų fondai yra atleisti.

25. Antra, nors tiesa, kad turto mokestis dažnai apskaičiuojamas atsižvelgiant į fiktyvias teoriškai iš aptariamo turto galimas gauti pajamas, šiuo požiūriu tokių įstaigų kaip pensijų fondai padėtis yra specifinė. Iš tiesų tokių įstaigų tikslas būtent ir yra investuoti turimą kapitalą siekiant gauti pajamų ir vėliau šias pajamas paskirstyti investuotojams. Taigi kapitalo investavimas yra pagrindinė ekonominė pensijų fondų veikla. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis turi būti nagrinėjamas kaip iš šios veiklos gaunamų pajamų mokestis, neatsižvelgiant į tai, kad mokesčio dydis apskaičiuojamas ne pagal realiai gautas pajamas, o pagal fiktyvias pajamas.

26. Taigi reikia pripažinti, kad dividendai, kuriuos Švedijos bendrovės išmoka Švedijos pensijų fondams rezidentams, tikrai yra apmokestinami pagal Įstatymą (1990:661), kaip ir kitos šių fondų gaunamos pajamos iš kapitalo.

Pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų situacijų panašumas

27. Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų situacija ir nerezidentų situacija *a priori* nėra panaši, taigi skirtingas šių dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų vertinimas savaimė neturėtų būti laikomas diskriminavimu, ribojančiu laisvą kapitalo judėjimą¹¹.

28. Tik atsižvelgdamas į konkrečią mokesčių teisės nuostatą Teisingumo Teismas gali nuspręsti, kad nerezidentų situacija yra panaši į rezidentų situaciją¹².

29. Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokesčių teisės nuostatą Švedijos pensijų fondams rezidentams išmokami dividendai apmokestinami kartu su kitomis šių fondų pajamomis, gaunamomis iš kapitalo, taikant sudėtingą mokesčio bazės apskaičiavimo formulę, o pensijų fondams nerezidentams išmokami dividendai apmokestinami tiesiogiai, taikant apmokestinimo prie šaltinio būdą.

30. Iš sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, ir Švedijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateiktos informacijos matyti, kad šia apmokestinimo sistema siekiama, kad, kalbant tiek apie pensijų fondus, tiek apie kitus pensijos kaupimo būdus, mokestis būtų neutralus tiek investicijų formos (akcijos, obligacijos, valstybės skola ir t. t.), tiek ekonominių sąlygų požiūriu.

31. Manau, kad toks tikslas yra visiškai teisėtas ir atitinka valstybių narių kompetenciją tiek tiesioginių mokesčių, tiek pensijų draudimo sistemos tvarkos srityje.

10 — Žr. šios išvados 5 ir 6 punktus.

11 — Sprendimas *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 38 ir 39 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

12 — Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 58 punktas).

32. Vis dėlto toks tikslas gali būti pasiektas tik atitinkamoje valstybėje narėje neribotai apmokestinamų asmenų atžvilgiu. Iš tiesų apmokestinimo neutralumas investicijų formos požiūriu reiškia, kad atitinkama valstybė narė gali apmokestinti visas iš atitinkamų investicijų gaunamas pajamas. Taip pat vertinamas ir apmokestinimo neutralumas ekonominių sąlygų požiūriu. Tokį neutralumą užtikrinti galima tik tada, jeigu įvairioms investicijų formoms – tiek toms, kurios labai priklauso nuo ekonominių sąlygų, tiek toms, kurios nuo jų nepriklauso, – taikoma vienoda apmokestinimo sistema.

33. Švedijos apmokestinimo sistemos pritaikymas tik vienai investicijų formai, t. y. investicijoms į akcijas, reikštų ne neutralumą ekonominių sąlygų požiūriu, o nepagrįstai didelius mokesčius nepalankių ekonominių sąlygų metais ir „mokesčio dovanas“ kitu laikotarpiu. Be to, tai taip pat įneštų nelygybės tarp mokesčių mokėtojų, atsižvelgiant į realią akcijų, į kurias jie investavo, grąžą, nes, neatsižvelgiant į ekonomines sąlygas, tam tikru metu vienos bendrovės akcijos gali suteikti teisę gauti didesnių dividendų nei kitos bendrovės akcijos, atsižvelgiant į investuotą kapitalą. Pakartotai nagrinėjama apmokestinimo sistema užtikrina Švedijos teisės aktų leidėjo norimą neutralumą tik tuo atveju, jeigu ji taikoma visam atitinkamo mokesčių mokėtojo, šiuo atveju pensijų fondo, investuotam kapitalui, neatsižvelgiant į šio mokesčių mokėtojo investicijų portfelio sudėtį.

34. Taigi Švedijoje pensijų fondų rezidentų situacija nėra panaši į užsienio fondų, investavusių į Švedijos bendrovių akcijas, situaciją. Viena vertus, ši valstybė apmokestina visas fondų rezidentų iš kapitalo gaunamas pajamas ir dėl šios priežasties gali užtikrinti šio mokesčio neutralumą jo atžvilgiu taikydama Įstatyme (1990:661) numatytą sistemą. Kita vertus, kalbant apie fondus nerezidentus, ji apmokestina tik dalį jų pajamų, gaunamų iš investicijų į Švedijos bendroves. Taigi ji neturi galimybės taikyti tos pačios apmokestinimo sistemos, arba bet kuriuo atveju ta sistema neatliktų savo funkcijos.

35. Susijusių mokesčių mokėtojų požiūriu situacijos taip pat nėra panašios. Nagrinėjama Švedijos mokestinė priemonė susijusi ne tik su dividendų apmokestinimu, bet su visų fondų rezidentų iš kapitalo gaunamų pajamų apmokestinimu. Tačiau fondai nerezidentai Švedijoje moka tik papildomą mokestį, susijusį su jų investicine veikla šioje valstybėje narėje, o bendras apmokestinimas joms taikomas jų kilmės valstybėje.

36. Taigi padėtis nagrinėjamoje byloje tampa panaši į padėtį byloje *Truck Center* tuo, kad Švedijoje bendrovės rezidentės pensijų fondui rezidentui išmokamiems dividendams ir bendrovės rezidentės pensijų fondui nerezidentui išmokamiems dividendams taikomi skirtingi mokesčiai, grindžiami skirtingais teisiniais pagrindais¹³.

37. Nemanau, kad Sprendime *Truck Center* Teisingumo Teismo padaryta išvada, kad toje byloje nagrinėjamas mokestis mokesčių mokėtojams nerezidentams bet kuriuo atveju yra mažesnis negu mokesčių mokėtojams rezidentams¹⁴, paneigia bylos *Truck Center* ir šios bylos analogiškumą.

38. Pirma, Teisingumo Teismas, nusprendęs, kad nagrinėjamos situacijos nėra panašios, šią išvadą padarė papildomai. Apmokestinimo lygmens palyginimas nebuvo esminis jo argumentacijos aspektas. Antra, nagrinėjamoje byloje bylos šalys nesutaria, ar nagrinėjamais teisės aktais fondams nerezidentams nustatomi didesni mokesčiai. Galiausiai tą turės įvertinti nacionalinis teismas¹⁵. Situacijų panašumo vertinimas Sąjungos teisės požiūriu nepriklauso nuo konkretaus mokesčių mokėtojo apmokestinimo lygmens tam tikru atveju.

13 — Sprendimas *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 43 punktas).

14 — Ten pat, 49 punktas.

15 — Žr. šios išvados 61–68 punktus.

39. Vis dėlto situaciją nagrinėjamoje byloje reikia aiškiai atskirti nuo situacijos daugelyje kitų bylų, kuriose Teisingumo Teismas, vertindamas mokestinius apribojimus laisvo kapitalo judėjimo (arba įsisteigimo laisvės, nes šios dvi laisvės dažnai nagrinėjamos kartu bylose, susijusiose su tiesioginėmis investicijomis) požiūriu, nusprendė, kad išimtinai vidaus situacijos ir tarpvalstybinės situacijos yra panašios.

Bylos, susijusios su dvigubo ekonominio dividendų apmokestinimo prevencija

40. Šią bylą reikia atskirti visų pirma nuo ilgo bylų, susijusių su įvairiomis valstybių narių taikomomis priemonėmis siekiant užkirsti kelią dvigubam ekonominiam dividendų apmokestinimui, sąrašo.

41. Iš tiesų išmokėdama dividendus savo akcininkams bendrovė tik paskirsto savo uždirbtą pelną. Šis pelnas paprastai yra apmokestinamas pelno mokesčiu, taikomu dividendus išmokančiai bendrovei. Valstybei nusprendus tuos pačius dividendus apmokestinti dar kartą kaip apmokestinamas akcininkų pajamas, iš tikrųjų dvigubai apmokestinamas tas pats pelnas¹⁶.

42. Valstybės narės, atsižvelgdamos į tokio dvigubo apmokestinimo neigiamą ekonominę poveikį, dažnai imasi priemonių, kuriomis siekiama tokiam apmokestinimui užkirsti kelią arba sumažinti jo mastą. Laikantis jau suderintos teismų praktikos, kuri prasidėjo nuo vadinamosios „mokesčio kredito“¹⁷ bylos, krypties¹⁸, jeigu valstybė narė imasi tokių prevencinių priemonių dėl dvigubo ekonominio dividendų apmokestinimo nacionalinio lygmens atvejais, ji turi tą padaryti ir tarpvalstybinių situacijų atveju, t. y. atveju, susijusiu su kitomis valstybėmis narėmis, taip pat su trečiosiomis valstybėmis, kurioms taikomi laisvo kapitalo judėjimo reikalavimai¹⁹. Šios tarpvalstybinės situacijos gali būti susijusios su dividendų apmokestinimu tiek valstybėje narėje, kurioje gyvena jų gaunantis akcininkas²⁰, tiek ir juos išmokančios bendrovės vietos valstybėje narėje²¹.

43. Nagrinėjamoje byloje mus domina būtent antroji situacija. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad vertinant nacionalinės teisės aktų nuostatas, kuriomis siekiama užkirsti kelią bendrovių rezidenčių išmokamų dividendų dvigubam apmokestinimui, akcininkų nerezidentų situacija yra panaši į akcininkų rezidentų situaciją²².

44. Todėl „tam, kad dividendus gaunantys asmenys ne rezidentai nepatirtų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kuris iš esmės draudžiamas pagal [SESV 63] straipsnį, dividendus išmokančios bendrovės rezidavimo valstybė turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo grandinės arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ar jų sušvelninimo mechanizmą“²³ ne rezidentai būtų vertinami taip pat kaip ir rezidentai“²⁴.

16 — To nereikėtų painioti su dvigubu teisiniu (arba tarptautiniu) apmokestinimu, kai tos pačios pajamos apmokestinamos dviejose skirtingose valstybėse. Dvigubą teisinį apmokestinimą lemia skirtingų valstybių kompetencijos mokesčių srityje įgyvendinimas. Beje, jis iš principo neprieštarauja vidaus rinkos pagrindinėms laisvėms (žr., be kita ko, Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, 16 ir 17 punktus ir rezoliucinę dalį).

17 — Terminas vartotas generalinio advokato P. Mengozzi (žr. jo išvados byloje *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2013:710, 44 punktą).

18 — Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (270/83, EU:C:1986:37).

19 — Galiausiai žr. Sprendimą *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 59 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

20 — Žr., be kita ko, sprendimus *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484) ir *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).

21 — Žr., be kita ko, sprendimus *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783), *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51), *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286) ir *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249).

22 — Sprendimas *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 42 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

23 — Išskirta mano.

24 — Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-487/08, EU:C:2010:310, 52 punktą).

45. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjama Švedijos teisės aktais nesiekama užkirsti kelio dvigubam pensijų fondams rezidentams išmokamų dividendų apmokestinimui. Nei sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, nei Teisingumo Teismui pateiktose pastabose nėra informacijos, iš kurios būtų matyti arba kad į šiuos dividendus išmokančių bendrovių sumokamą pelno mokestį būtų atsižvelgiama apskaičiuojant šiems fondams taikomą mokestį, arba kad joms būtų suteikiamas mokesčio kreditas, arba, galiausiai, kad šiems fondams išmokami dividendai būtų neapmokestinami. Priešingai, šie dividendai apmokestinami Įstatymo (1990:661) nustatyto mokesčiu taip pat kaip ir kitos pajamos iš kapitalo, nepaisant to, kad šio mokesčio dydis apskaičiuojamas netiesiogiai.

46. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nei Sutartyje, nei Teisingumo Teismo praktikoje nereikalaujama, kad valstybės narės ir visų pirma dividendus išmokančių bendrovių vietos valstybės narės užkirstų kelią dvigubam ekonominiam šių dividendų apmokestinimui ar jį sušvelnintų. Tokia pareiga iš tikrųjų reikštų, kad valstybė narė privalėtų atsisakyti savo teisės apmokestinti pajamas, gaunamas iš jos teritorijoje vykdomos ekonominės veiklos²⁵.

47. Žinoma, jeigu Švedijos teisėje nustatyta kita dvigubo ekonominio akcininkams rezidentams išmokamų dividendų apmokestinimo prevencijos sistema – tą turės įvertinti nacionalinis teismas, – ji turėtų būti tokiomis pačiomis sąlygomis taikoma ir akcininkams nerezidentams išmokamiems dividendams. Vis dėlto nematau, kad toks yra pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų, t. y. su pensijų fondų apmokestinimu susijusių teisės aktų, tikslas ar poveikis.

48. Taigi šiai bylai galima *a contrario* pritaikyti Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*²⁶ 43 punkte atliktą situacijos byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, atskyrimą nuo situacijos byloje *Truck Center*. Šiame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad byloje *Truck Center* vertinimas skyrėsi dėl apmokestinimo būdo, o byloje *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* buvo apmokestinti tik akcininkams nerezidentams išmokami dividendai. Nagrinėjamoje byloje pensijų fondams rezidentams išmokami dividendai taip pat yra apmokestinti.

49. Taigi mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų situacijos panašumo, kurią Teisingumo Teismas konstatavo bylose, susijusiose su dvigubo ekonominio dividendų apmokestinimo prevencinėmis priemonėmis, nagrinėjamoje byloje nėra.

Su kitomis mokestinėmis priemonėmis susijusios bylos

50. Daugeliu kitų atvejų Teisingumo Teismas, nagrinėdamas valstybių narių nacionalinės teisės nuostatų tiesioginių mokesčių srityje taikymo, kaip jos jas taiko, klausimą, jau yra nusprendęs, kad nacionalinės ir tarpvalstybinės situacijos yra panašios. Pateiksiu kelis tokius reikšmingus pavyzdžius, siekdamas parodyti, kad buvo nagrinėjami kitokie atvejai nei šioje byloje.

51. Pirma, byloje, susijusioje su Suomijoje esantiems pensijų fondams išmokamų dividendų apmokestinimu²⁷, buvo nagrinėjamas klausimas, ar pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų situacija yra panaši, atsižvelgiant į nacionalinę taisyklę, pagal kurią gauti ir į rezervą perkelti dividendai buvo laikomi iš apmokestinamųjų pajamų atskaitomomis išlaidomis. Taikant šią taisyklę pensijų fondams rezidentams išmokėti dividendai, priešingai nei fondams nerezidentams, kurie negalėjo pasinaudoti minėta taisykle, išmokėti dividendai, praktiškai nebuvo apmokestinti.

25 — Sprendimas *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 59 punktas).

26 — C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286.

27 — Sprendimas *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688).

52. Teisingumo Teismas priėjo prie išvados, kad pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų situacijos buvo panašios, nes tiek vieni, tiek kiti perkeldavo savo pajamas į rezervą, skirtą senatvės pensijoms mokėti, ir tai yra specifinis pensijų fondų egzistavimo tikslas²⁸. Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų taikymas praktiškai reišė, kad apmokestinami buvo tik pensijų fondų nerezidentų dividendai²⁹.

53. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose nenumatyta jokios priemonės, kuri pensijų fondams rezidentams leistų iš jų apmokestinamųjų pajamų atskaityti gautus dividendus, ir taip pat jais nei *de jure*, nei *de facto* neatleidžiama šių dividendų nuo mokesčių. Taigi tarp šių teisės aktų ir teisės aktų, nagrinėtų byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Komisija / Suomija*³⁰, nėra jokios analogijos.

54. Antra, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, kalbant apie galimybę atskaityti veiklos išlaidas, tiesiogiai susijusias su apmokestinamųjų pajamų gavimu, mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų situacija yra panaši³¹. Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose tokia galimybė pensijų fondams rezidentams nenumatyta. Beje, mano nuomone, tai būtų sunkiai tikėtina, atsižvelgiant į šiuose teisės aktuose numatyto mokesčio bazės netiesioginį apskaičiavimo būdą.

55. Nors tiesa, kad apskaičiuojant pensijų fondų rezidentų iš kapitalo gaunamų pajamų mokesčio bazę atsižvelgiama tik į grynąjį turtą, t. y. atskaičius skolas (įsipareigojimus), tai klausimas, kuris labai skiriasi nuo veiklos išlaidų atskaitymo klausimo, kaip tą savo rašytinėse pastabose pagrįstai pažymi Švedijos vyriausybė.

56. Galiausiai, trečia, dėl situacijos panašumo, kalbant apie dividendus išmokančią bendrovę, taip pat nemanau, kad ši aplinkybė leistų tvirtinti, kad nagrinėjamoje byloje ribojamas laisvas kapitalo judėjimas.

57. Viena vertus, mokesčio, kuriuo apmokestinami dividendai, našta tenka ne juos išmokančiai bendrovei, bet akcininkui.

58. Kita vertus, manau, kad su mokesčiu prie šaltinio susijusi administracinė našta akcinei bendrovei, kuri turi turėti didelę sistemą, skirtą jos pačios buhalterijai ir jos pačios finansiniams įsipareigojimams valdyti, nėra laikoma reikšminga. Todėl teiginys, kad paprastam paslaugų gavėjui nustatyta pareiga iš paslaugų teikėjui sumokėto atlygio išskaičiuoti mokesį prie šaltinio yra laisvės teikti paslaugas ribojimas, nes lemia papildomą administracinę našta ir su ja susijusią atsakomybės riziką³², nagrinėjamoje byloje netaikytinas.

Tarpinė išvada

59. Remdamasis išdėstytais argumentais manau, kad, atsižvelgiant Įstatymo (1990:661) nustatytą fondų rezidentų apmokestinimo sistemą, pensijų fondų rezidentų ir pensijų fondų nerezidentų situacija Švedijoje nėra panaši. Taigi SESV 63 straipsnis, siejamas su SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu, nedraudžia tokios apmokestinimo sistemos.

28 — Ten pat, 42 ir 43 punktai. Taip pat žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:474, 43 punktas).

29 — Sprendimas *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 44 punktas, kartu nurodant šios išvados 48 punkte minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286 43 punktą).

30 — C-342/10, EU:C:2012:688.

31 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), o dėl pensijų fondų žr. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-600/10, EU:C:2012:737, 17 punktą).

32 — Sprendimas *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 32 punktas).

Baigiamosios pastabos

60. Taip pat norėčiau išnagrinėti kelias kitas šioje byloje keliamas problemas, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų nesivadovauti mano siūlymu ir padarytų išvadą, kad, atsižvelgiant į Švedijos teisės aktus, susijusius su fondų rezidentų pajamų, gaunamų iš kapitalo, apmokestinimu, pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų situacija yra panaši.

Dėl nepalankaus pensijų fondų nerezidentų vertinimo

61. Šalių pagrindinėje byloje ir suinteresuotųjų šalių, pateikusių rašytines pastabas, nuomonės nesutampa dėl to, ar pagal Švedijoje taikomą pensijų fondų apmokestinimo sistemą fondai nerezidentai vertinami ne taip palankiai kaip fondai rezidentai.

62. Iš tiesų klausimas diskutuotinas. Viena vertus, atrodo, kad paprastai fondai rezidentai mokesčiais, grindžiamais valstybės obligacijų grąža, apmokestinami mažiau nei apmokestinamos fondų nerezidentų realios pajamos, gaunamos bendrovėms išmokėjus dividendus, nes investicijų į valstybės obligacijas, kurios yra mažiau rizikingos, grąža paprastai yra mažesnė. Kita vertus, priešingai nei fondai nerezidentai, kurių tik realios pajamos yra apmokestinamos, fondai rezidentai privalo kasmet mokėti mokesčius, neatsižvelgiant į tai, ar jie gavo dividendų. Be to, apmokestinant fondus rezidentus atsižvelgiama į jų investicijų vertę, taigi ir į šios vertės padidėjimą, kurį lemia, pavyzdžiui, turimų akcijų vertės padidėjimas, o apmokestinant fondus nerezidentus atsižvelgiama tik į išmokėtų dividendų sumą.

63. Pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo sprendime prieina prie išvados, kad Švedijoje taikoma sistema vienais metais gali būti palankesnė fondams rezidentams, o kitais – fondams nerezidentams.

64. Manau, kad Sąjungos teisės požiūriu klausimą reikėtų nagrinėti, kaip nurodyta toliau.

65. Kaip jau minėjau anksčiau³³, pagal nusistovėjusią teismo praktiką nerezidentams išmokamų dividendų mokesstinis vertinimas, kuris yra ne toks palankus, palyginti su rezidentams išmokamų dividendų, iš principo gali būti laikomas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiama priemone, kaip antai laisvo kapitalo judėjimo apribojimu. Taip yra net jeigu minėtas mažiau palankus vertinimas yra ne sisteminis, o nereguliarus³⁴. Nepalankaus nacionalinės mokesstinės priemonės vertinimo poveikis yra faktinė aplinkybė, kurią turi nustatyti nacionaliniai teismai.

66. Pagrindinės bylos aplinkybėmis Švedijos pensijų fondų rezidentų mokesčio bazė apskaičiuojama fondų turtą metų pradžioje dauginant iš prieš pat aptariamus mokesčius metus buvusių kalendorinių metų vyriausybės obligacijų vidutinės grąžos. Tada taip nustatyta mokesčio bazė apmokestinama 15 % tarifu³⁵.

67. Dėl šios išvados 32–34 punktuose nurodytų priežasčių negalima pritaikyti, kaip to norėtų pareiškėjas pagrindinėje byloje, tos pačios sistemos fondams nerezidentams, arba toks pritaikymas neturėtų norimo poveikio. Todėl tuo atveju, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad nagrinėjamoje byloje pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų situacija yra panaši, tinkamiausias būdas patikrinti, ar aptariamai nacionalinės teisės aktai yra nepalankūs fondams nerezidentams, būtų bendrą pensijų fondų rezidentų pajamų, gaunamų iš kapitalo, apmokestinimo lygį prilyginti – manau, visiškai dirbtinai – fondų nerezidentų pajamų, gaunamų tik iš akcijų, apmokestinimui.

33 — Žr. šios išvados 18 ir 19 punktus.

34 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 31 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką), nors jis ir susijęs su kita sritimi.

35 — Žr. šios išvados 8 ir 9 punktus.

68. Taigi dėl kiekvieno dividendų išmokėjimo, kuris apmokestinamas prie šaltinio, reikėtų turto (akcijų), už kurį suteikiama teisė į šiuos dividendus, vertę padauginti iš prieš pat mokestinius metus, per kuriuos jie buvo išmokėti, buvusių kalendorinių metų Švedijos valstybės obligacijų vidutinės gražos ir apskaičiuoti 15 % nuo taip gautos sumos. Jeigu fondo nerezidentui realiai sumokėto mokesčio už dividendus suma viršytų šiuos 15 %, jis turėtų teisę pervirši, kaip pažeidžiant Sąjungos teisę sumokėtą mokestį, susigražinti.

69. Įvertinti, ar pensijų fondams nerezidentams buvo apyvartinių lėšų atžvilgiu nepalankus mokesčio už dividendus, kurį turi sumokėti šie fondai, taikymas prie šaltinio, kai šie dividendai yra išmokami, nors pajamų iš kapitalo mokestį fondai rezidentai moka tik už metus, taip pat turės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Iš tikrųjų tokia nepalanki padėtis gali būti laikoma apribojimu, prieštaraujančiu SESV 63 straipsnio 1 daliai³⁶. Tačiau gali paaiškėti, kad ši nepalanki padėtis apyvartinių lėšų atžvilgiu yra nereikšminga dėl to, kad, kaip savo rašytinėse pastabose pažymi Švedijos ir Vokietijos vyriausybės, Švedijos pensijų fondai rezidentai privalo kas mėnesį sumokėti dalį galutinės pajamų iš kapitalo mokesčio sumos³⁷.

Dėl priemonės pateisinimo

70. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad Švedijos pensijų fondų rezidentų ir pensijų fondų nerezidentų, kurie gauna dividendų iš bendrovių rezidenčių, situacija yra objektyviai panaši, ir kad dėl skirtingo fondų rezidentų ir fondų nerezidentų pajamų, gaunamų iš šių dividendų, apmokestinimo fondai nerezidentai atsiduria arba galėtų atsidurti nepalankesnėje padėtyje, jis turėtų įvertinti, ar šis skirtingas vertinimas yra pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

71. Iš sprendimo, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, matyti, kad kaip vieną iš galimų pagrindimų atsakovė pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nurodė būtinybę išsaugoti Švedijos pensijų sistemą. Vis dėlto problema Sąjungos teisės požiūriu kyla ne dėl Švedijos pensijų sistemos ir ne dėl pensijų fondų rezidentų apmokestinimo sistemos, tačiau dėl to, kad pensijų fondų nerezidentų apmokestinimas yra mažiau palankus. Mano nuomone, tam, kad šis trūkumas būtų pašalintas, nebūtina atsisakyti Švedijos sistemos, susijusios su pensijų fondais rezidentais, o atsisakyti reikia tik dalies mokestinių pajamų, surenkamų iš fondų nerezidentų gaunamų dividendų.

72. Savo rašytinėse pastabose Švedijos vyriausybė taip pat remiasi darniu Švedijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu. Ši vyriausybė tvirtina, kad su Nyderlandų Karalyste sudaryta mokesčių sutartis neleidžia švediškos pensijų fondų rezidentų apmokestinimo sistemos taikyti Nyderlandų fondams. Vis dėlto jiems nebūtų taikoma visa sistema, o tik jų mokestinė našta būtų suderinama su Švedijos fondų rezidentų mokestine našta. Manau, kad tai neprieštarauja nei Švedijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės sudarytai mokesčių sutarčiai, nei apskritai darniam apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp šių dviejų valstybių narių.

73. Galiausiai savo rašytinėse pastabose Vokietijos vyriausybė pažymi būtinybę užtikrinti mokesčių surinkimo efektyvumą. Šios vyriausybės manymu, mokesčio taikymas prie šaltinio yra paprastas ir veiksmingas metodas tiek mokesčių administravimo, tiek ir mokesčių mokėtojų požiūriu, kuris itin gerai pritaikytas mokesčių mokėtojams nerezidentams. Vis dėlto nereikia atsisakyti šio mokesčių surinkimo metodo, kad pensijų fondų nerezidentų mokestinė našta būtų suderinta su fondų rezidentų mokestine našta. Iš tikrųjų pakanka apskaičiuoti pensijų fondo rezidentų turto, suteiklusio teisę gauti

36 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 152–154 punktai).

37 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 49 punktą) ir generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:513, 48 ir 49 punktai).

dividendų, vertei tenkančią teorinę mokesinę naštą ir išskaičiuoti tik šią sumą, jeigu paaiškėja, kad ji nesiekia 15 % šių dividendų vertės. Toks skaičiavimo būdas nesukurtų didelės administracinės naštos dividendus išmokančiai bendrovei, nes būtini duomenys, t. y. praėjusių metų valstybės obligacijų grąža ir dividendų išmokėjimo momentu fondų nerezidentų turimų akcijų vertė, yra žinomi.

74. Jeigu šioje byloje Teisingumo Teismas konstatuotų laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, kuris draudžiamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, manau, kad šis apribojimas nebūtų pateisinamas jokių privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Vis dėlto, kaip nurodžiau anksčiau, manau, kad tokio apribojimo nėra, nes skirtingas Švedijos pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų vertinimas susijęs su situacija, kuri nėra objektyviai panaši, ir dėl to jam taikytina SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta išimtis.

Išvada

75. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, į Aukščiausiojo administracinio teismo (*Högsta förvaltningsdomstolen*) pateiktą klausimą Teisingumo Teismui siūlau atsakyti taip:

SESV 63 straipsnio 1 dalimi, siejama su SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu, nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos dividendai, gaunami iš bendrovės rezidentės, apmokestinami prie šaltinio, jeigu akcininkas yra kitos valstybės narės rezidentas, o tokiems dividendams – jeigu mokami akcininkui rezidentui – taikomas bendras mokestis, apskaičiuojamas kaip galutinė vienkartinė suma nuo fiktyvių pajamų, kuriuo siekiama vienodai apmokestinti atitinkamos mokesčių mokėtojų rezidentų kategorijos pajamas iš kapitalo.