



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 10. septembrī¹

Lieta C-252/14

**Pensioenfonds Metaal en Techniek
pret
Skatteverket**

(Augstākās administratīvās tiesas (Högsta förvaltningsdomstolen, Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kapitāla brīva aprīte — LESD 63. pants — Pensiju fondu ienākumu aplikšana ar nodokli — Atšķirīga attieksme pret pensiju fondiem rezidentiem un pensiju fondiem nerezidentiem — Vienotas nodokļa likmes noteikšana pensiju fondiem rezidentiem, pamatojoties uz fiktīvu peļņu — Ieturējums no pensiju fondu nerezidentu peļņas no dividendēm ienākumu gūšanas vietā

Ievads

1. Saskaņā ar Tiesas judikatūrā iedibināto principu, lai arī dalībvalstu kompetencē ir noteikt un piemērot tiešos nodokļus, tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības². Šis pienākums neapšaubāmi ir jāpilda arī attiecībā uz kapitāla brīvu aprīti³.
2. Turklāt saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu kapitāla brīva aprīte neskar dalībvalstu tiesības piemērot savu nodokļu tiesību aktos paredzētos atbilstošos noteikumus, kuros ir nošķirti nodokļu maksātāji, kas neatrodas vienādā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai vietu, kurā ir ieguldīts to kapitāls. Tiesas judikatūrā šī norma ir atspoguļota principā, saskaņā ar kuru rezidentu un nerezidentu situācijas tiešo nodokļu jomā parasti nav salīdzināmas⁴.
3. Lai arī judikatūra šajā jomā jau ir plaša, jautājums par pareizu līdzsvaru starp dalībvalstu kompetenci nodokļu jomā, no vienas puses, un iekšējā tirgus pareizas darbības prasībām, no otras puses, aizvien rada jaunus jautājumus. Piemērs tam ir izskatāmā lieta.

Atbilstošās tiesību normas

4. Izskatāmajā lietā atbilstošās Savienības tiesību normas ir LESD 63. panta 1. punkts un 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Spriedums *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. punkts).

3 — Spriedums *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294, 32. un 34. punkts).

4 — Spriedums *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 31. punkts).

5. Zviedrijas tiesībās juridiskām personām nodokļu maksātājām Zviedrijā ir jāmaksā ienākuma nodoklis saskaņā ar Likumu (1999:1229) par ienākuma nodokli (*inkomstskattelagen (1999:1229)*). Šis nodoklis ir jāmaksā arī par ienākumiem no kapitāla, dividendēm un procentiem.
6. Tomēr saskaņā ar šī likuma 7. nodaļa 2. panta 3. punktu pensiju fondi pilnībā ir atbrīvoti no tajā paredzētajiem nodokļiem. Savukārt to ienākumi no kapitāla tiek aplikti ar nodokli saskaņā ar Likumu (1990:661) par pensiju fondu peļņas nodokli (*lagen (1990:661) om avkastningskatt på pensionsmedel*).
7. Saskaņā ar Likuma (1990:661) 2. pantu Zviedrijas pensiju fondiem un dzīvības apdrošināšanas sabiedrībām, kā arī šāda veida ārvalstu uzņēmumiem, kam pastāvīgā pārstāvniecība ir Zviedrijā, ir jāmaksā nodoklis no ienākumiem no kapitāla, kas ir vienotas likmes nodoklis, ar kuru apliek no pensiju uzkrājumiem gūto attiecīgā brīža peļņu.
8. Saskaņā ar Likuma (1990:661) 3.–8. pantu šī nodokļa bāzi aprēķina divos posmos. Pirmkārt, aprēķina kapitāla bāzi, ko veido pensiju fondu aktīvu vērtība gada sākumā, no kuras atskaita šajā datumā spēkā esošās finansiālās saistības. Otrkārt, fiktīvās peļņas no šī kapitāla vienoto likmi aprēķina, sareizinot kapitāla bāzi ar vidējo procentu likmi valsts obligācijām attiecīgajā kalendārajā gadā, kurš ir iepriekšējais pirms taksācijas gada esošais. Šī peļņa veido nodokļa bāzi.
9. Saskaņā ar Likuma (1990:661) 9. pantu no šādi aprēķinātas nodokļa bāzes ietur peļņas nodokli no kapitāla 15 % apmērā.
10. Savukārt ārvalstu juridiskām personām, kas saņem dividendes no Zviedrijas akciju sabiedrībām vai Zviedrijas ieguldījumu fondiem, nodoklis par ienākumiem no dividendēm Zviedrijā ir jāmaksā kā ieturējums ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Likuma (1970:624) par nodokli par dividendēm (*kupongskattelagen (1970:624)*) 1. un 4. pantu.
11. Saskaņā ar Likuma (1970:624) 5. pantu nodokli par dividendēm piemēro 30 % apmērā, ko aprēķina no bruto dividenžu summas. Saskaņā ar Nodokļu konvenciju, ko ir parakstījusi Zviedrijas Karaliste un Nīderlandes Karaliste, juridiskām personām, kas ir Nīderlandes rezidentes, šī likme tomēr ir samazināta līdz 15 %.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālais jautājums

12. *Pensioenfonds Metaal en Technie* (turpmāk tekstā – “PMT”) ir Nīderlandes pensiju fonds. Laikposmā no 2002. līdz 2006. gadam PMT saņēma dividendes no Zviedrijas akciju sabiedrībām, par kurām ienākumu gūšanas vietā tika ieturēts nodoklis 15 % apmērā, kas kopumā veidoja summu 20 957 836 Zviedrijas kronu (SEK) apmērā.
13. Vēlāk PMT lūdza *Skatteverket* (Zviedrijas vietējā nodokļu pārvalde) atmaksāt nodokli par dividendēm, pamatojoties uz to, ka šī nodokļa ieturēšana bija pretrunā Savienības tiesību normām attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, jo šie fondi esot jāpielīdzina Zviedrijas pensiju fondiem un tiem esot jāuzliek nodoklis saskaņā ar Likumu (1990:661).
14. Tā kā Zviedrijas vietējā nodokļu pārvalde noraidīja PMT lūgumu, PMT cēla prasību Dālarnas administratīvajā tiesā (*Länsrätten i Dalarnas län*), kas arī tika noraidīta, un arī Sundsvallas administratīvā apelācijas tiesa (*Kammarrätten i Sundsvall*) tā apelācijas sūdzību noraidīja. Visbeidzot PMT iesniedza kasācijas sūdzību Augstākajā administratīvajā tiesā.

15. Šādos apstākļos Augstākā administratīvā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

16. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika iesniegts 2014. gada 23. maijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza Zviedrijas un Vācijas valdība, kā arī Eiropas Komisija. Tiesas sēdē, kas notika 2015. gada 21. maijā, piedalījās prasītājs pamatlietā, Zviedrijas un Vācijas valdība, kā arī Komisija.

Analīze

17. Pamatlietā prasītājs apgalvo, ka pret to kā ārvalstu pensiju fondu, kas ieguldījis Zviedrijas sabiedrību akcijās, attiecībā uz dividenžu, kas tiek maksātas par šīm akcijām, aplikšanu ar nodokli esot jānodrošina tāda pati attieksme kā pret pensiju fondiem rezidentiem, kuri ir ieguldījuši šādās akcijās. Tomēr ir skaidrs, ka nodokļu režīms ārvalstu fondiem nav tāds pats kā Zviedrijas fondiem⁵. Prasītāja ieskatā šī atšķirīgā attieksme ir nepamatots kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

18. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus atturēt veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs⁶.

19. Tomēr atšķirīga attieksme nodokļu ziņā pret dividendēm, ko sabiedrības rezidentes izmaksā akcionāriem rezidentiem, un dividendēm, kas tiek izmaksātas akcionāriem nerezidentiem, principā var izraisīt šādas sekas⁷.

20. Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, skatot to kopsakarā ar šī panta 3. punktu, LESD 63. pants tomēr neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgās nodokļu tiesību aktu normas, kurās ir nošķirti maksātāji, kuru stāvoklis ir atšķirīgs no viņu dzīvesvietas viedokļa, it īpaši ar nosacījumu, ka atšķirīga attieksme attiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām⁸.

21. Jautājumu par situāciju salīdzināmību Tiesa parasti izskata pēc tam, kad tā ir konstatējusi ierobežojuma esamību⁹. Tomēr izskatāmajā lietā šī pieeja, manuprāt, nav piemērojama. Šajā gadījumā runa ir par divām pilnībā atšķirīgām nodokļu sistēmām: viena attiecas uz pensiju fondu rezidentu ienākumu no kapitāla vispārēju aplikšanu ar nodokli, otra – tikai uz to dividenžu aplikšanu ar nodokli, kuras Zviedrijas sabiedrības izmaksā pensiju fondiem nerezidentiem. Tādējādi jautājumam par situāciju salīdzināmību šajā lietā ir būtiska nozīme.

22. Tāpēc es ierosinu mainīt parasto secību un vispirms pārbaudīt, vai Zviedrijas pensiju fondi un ārvalstu pensiju fondi, kas ir ieguldījuši Zviedrijas sabiedrību akcijās, ir salīdzināmās situācijās, raugoties no attiecīgo valsts tiesību aktu viedokļa.

5 — Tomēr lietas dalībnieki nav vienisprātis par to, vai šī atšķirīgā attieksme ārvalstu fondiem rada nelabvēlīgu rezultātu saistībā ar ieturētā nodokļa par dividendēm faktisko apmēru. Turpinājumā es aplūkošu šo problēmu.

6 — Spriedums *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

7 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 42. punkts).

8 — Turpat (54.–57. punkts un tajos minētā judikatūra).

9 — Skat., piemēram, spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249).

Par situāciju salīdzināmību

Ievada piezīmes

23. Zviedrijas valdība un Komisija savos rakstveida apsvērumos, šķiet, apgalvo, ka nodokli, kas ir jāmaksā pensiju fondiem rezidentiem Zviedrijā, varētu analizēt nevis kā ienākumu nodokli, bet drīzāk kā īpašuma nodokli. Man nešķiet, ka šāda analīze ir pareiza.

24. Pirmkārt, no formālā viedokļa raugoties, Likumā (1990:661) paredzētā pensiju fondu ienākumu no kapitāla aplikšana ar nodokli Zviedrijas nodokļu sistēmā skaidri aizstāj Likumā (1999:1229)¹⁰ paredzēto vispārēju ienākumu nodokli juridiskām personām, no kura pensiju fondi ir atbrīvoti.

25. Otrkārt, kaut arī īpašuma nodokli bieži vien aprēķina, ņemot vērā fiktīvo peļņu, ko teorētiski var gūt no attiecīgā īpašuma, tādu iestāžu kā pensiju fondi situācija šajā ziņā ir īpaša. Šādu iestāžu uzdevums tieši ir ieguldīt to rīcībā esošo kapitālu, lai gūtu ienākumus un vēlāk šos ienākumus sadalītu subjektiem, kam uz tiem ir tiesības. Tādējādi kapitāla ieguldījumi ir pensiju fondu galvenā saimnieciskā darbība. Tāpēc aplikšana ar nodokli pamatlietā ir jāanalizē kā no šīs darbības gūto ienākumu aplikšana ar nodokli, lai arī nodokļa summa tiek aprēķināta, nevis balstoties uz faktiski gūtajiem ienākumiem, bet uz fiktīviem ienākumiem.

26. Tātad ir jāatzīst, ka dividendes, kuras Zviedrijas sabiedrības izmaksā pensiju fondiem rezidentiem Zviedrijā, tāpat kā citi šo fondu gūtie ienākumi no kapitāla tiek apliktas ar nodokli saskaņā ar Likumu (1990:661).

Pensiju fondu rezidentu un pensiju fondu nerezidentu situāciju salīdzināmība

27. Tiesas judikatūrā ir noteikts, ka tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācija *a priori* nav salīdzināma, tāpēc atšķirīgu attieksmi pret šīm divām nodokļu maksātāju kategorijām automātiski nevar kvalificēt kā diskrimināciju, kas rada šķērsli kapitāla brīvai aprītei¹¹.

28. Tiesa var konstatēt, ka rezidenta un nerezidenta situācijas ir salīdzināmas, tikai izvērtējot konkrētu nodokļu tiesību normu¹².

29. Pamatlietā saskaņā ar attiecīgo nodokļu tiesību normu dividendes, kas tiek izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem Zviedrijā, kopā ar citiem šo fondu ienākumiem no kapitāla tiek apliktas ar nodokli, aprēķinot nodokļa bāzi pēc sarežģītas formulas, turpretī pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm nodoklis tiek piemērots tieši, izmantojot ieturējuma ienākumu gūšanas vietā metodi.

30. Saskaņā ar lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu un Zviedrijas valdības rakstveida apsvērumos iekļauto informāciju šīs nodokļu sistēmas mērķis ir noteikt pensiju fondiem un citiem pensiju uzkrājumu veidiem nodokli, kas ir neitrāls gan no ieguldījumu veida (akcijas, obligācijas, valsts parāds u.c.), gan no ekonomisko apstākļu viedokļa.

31. Tas, manuprāt, ir legītīms mērķis un pilnībā atbilst dalībvalstu kompetencei gan attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, gan vecuma pensiju sistēmas organizāciju.

10 — Skat. šo secinājumu 5. un 6. punktu.

11 — Spriedums *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 38. un 39. punkts un tajos minētā judikatūra).

12 — Skat., piemēram, spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 58. punkts).

32. Tomēr šādu mērķi attiecīgajā dalībvalstī var sasniegt tikai attiecībā uz personām, kas nodokli maksā pilnā apmērā. Nodokļu neitralitāte attiecībā uz ieguldījuma veidu ietver to, ka attiecīgā dalībvalsts var aplikēt ar nodokli visus ienākumus no attiecīgajiem ieguldījumiem. Tas arī ir attiecināms uz nodokļu neitralitāti attiecībā uz ekonomiskajiem apstākļiem. Šo neitralitāti var sasniegt tikai ar vienveidīgas nodokļu sistēmas piemērošanu dažādiem ieguldījumu veidiem, gan tiem, kas ir ļoti atkarīgi no apstākļiem, gan tiem, kas no tiem nav atkarīgi.

33. Zviedrijas nodokļu sistēmas piemērošana vienam ieguldījumu veidam, proti, ieguldījumiem akcijās, izraisītu nevis neitralitāti attiecībā uz apstākļiem, bet netaisnīgi augstu nodokļu uzlikšanu gados, kuros apstākļi ir nelabvēlīgi, un “fiskālas dāvanas” citos gados. Turklāt tas izraisītu nevienlīdzību starp nodokļu maksātājiem, ņemot vērā faktisko peļņu no akcijām, kurās viņi ir ieguldījuši, jo neatkarīgi no ekonomiskajiem apstākļiem vienas sabiedrības akcijas konkrētā brīdī var dot tiesības saņemt lielākas dividendes attiecībā uz ieguldīto kapitālu nekā citas sabiedrības akcijas. Atkārtoti, ka neitralitāti, kādu ir vēlējies panākt Zviedrijas likumdevējs, attiecīgā nodokļu sistēma garantē tikai tad, ja tā tiek piemērota visam attiecīgā nodokļu maksātāja ieguldītajam kapitālam, šajā gadījumā pensiju fondam, neatkarīgi no tā, kāds ir šī nodokļu maksātāja ieguldījumu portfeļa sastāvs.

34. Tādējādi, no Zviedrijas valsts viedokļa raugoties, pensiju fondu rezidentu situācija nav salīdzināma ar ārvalstu fondu, kas ir ieguldījuši Zviedrijas sabiedrību akcijās, situāciju. Pirmkārt, šī valsts aplikē ar nodokli visus fondu rezidentu ienākumus no kapitāla un tāpēc var garantēt šīs aplikšanas ar nodokli neitralitāti, piemērojot tiem Likumā (1990:661) paredzēto sistēmu. Otrkārt, runājot par fondiem nerezidentiem, tā aplikē ar nodokli tikai nerezidentu fondu ienākumus no ieguldījumiem Zviedrijas sabiedrībās. Tātad tā nevar piemērot to pašu nodokļu sistēmu, jo pretējā gadījumā šī sistēma katrā ziņā nepildītu savu funkciju.

35. Situācijas arī nav salīdzināmas, no attiecīgo nodokļu maksātāju viedokļa raugoties. Attiecīgais Zviedrijas nodokļu pasākums neattiecas uz dividenžu aplikšanu ar nodokli, bet uz visu rezidentu fondu ienākumu no kapitāla aplikšanu ar nodokli. Savukārt nerezidentu fondi Zviedrijā maksā tikai papildu nodokli, kas ir saistīts ar viņu ieguldījumiem šajā dalībvalstī, vispārēju nodokli viņi maksā izcelsmes dalībvalstī.

36. Tādējādi situācija šajā lietā līdzinās situācijai lietā *Truck Center*, ciktāl dividendēm, ko sabiedrība rezidente pārskaita citam pensiju fondam rezidentam, un dividendēm, kurus sabiedrība rezidente pārskaita pensiju fondam nerezidentam, Zviedrijā tiek piemēroti atšķirīgi nodokļi, pamatojoties uz atšķirīgiem juridiskajiem pamatiem¹³.

37. Tiesas konstatējums spriedumā *Truck Center*, saskaņā ar kuru šajā lietā nodokļu maksātājiem nerezidentiem katrā ziņā tika uzlikts mazāks nodoklis nekā nodokļu maksātājiem rezidentiem¹⁴, manuprāt, neatspēko analogiju starp lietu *Truck Center* un šo lietu.

38. Pirmkārt, Tiesa to konstatēja pakārtoti, pēc tam, kad tā bija konstatējusi attiecīgo situāciju nesalīdzināmību. Nodokļa apmēra salīdzinājumam tās argumentācijā nav būtiskas nozīmes. Otrkārt, lietas dalībnieki šajā lietā nav vienprātis par to, vai pensiju fondiem nerezidentiem saskaņā ar attiecīgajiem tiesību aktiem ir uzlikti lielāki nodokļi. Iespējams, tas būs jāpārbauda valsts tiesai¹⁵. Tomēr situāciju salīdzināmības vērtējums no Savienības tiesību viedokļa šajā situācijā nevar būt atkarīgs no tā, vai konkrētam nodokļu maksātājam ir jāmaksā lielāki vai mazāki nodokļi.

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

14 — Turpat (49. punkts).

15 — Skat. šo secinājumu 61.–68. punktu.

39. Turpretī situācija šajā lietā skaidri ir jānošķir no situācijas daudzās citās lietās, kurās Tiesa saistībā ar nodokļu kapitāla brīvas aprites (vai brīvības veikt uzņēmējdarbību, lietās attiecībā uz tiešajiem ieguldījumiem šīs divas brīvības bieži vien tiek aplūkotas kopā) ierobežojumiem ir atzinusi par salīdzināmām pilnībā iekšējas situācijas un pārrobežu situācijas.

Lietas attiecībā uz nodokļu dubultas uzlikšanas dividendēm novēršanas pasākumiem

40. Šī lieta it īpaši ir jānošķir no daudzām lietām attiecībā uz dažādiem dalībvalstu pasākumiem, kas tiek īstenoti, lai novērstu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm.

41. Izmaksājot dividendes saviem akcionāriem, sabiedrība tikai izdala tās gūto peļņu. Tomēr parasti dividendžu izmaksātājai sabiedrībai par šo peļņu ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis. Ja valsts nolemj par šīm pašām dividendēm kā par ar nodokli apliekamiem ienākumiem uzlikt nodokli arī akcionāriem, faktiski tā pati peļņa tiek aplikta ar nodokli dubulti¹⁶.

42. Ņemot vērā šādas nodokļu dubultās uzlikšanas negatīvās ekonomiskās sekas, valstis bieži vien nosaka pasākumus, lai to novērstu vai mazinātu. Tomēr saskaņā ar jau konsolidētu judikatūras virzienu¹⁷, kas tika aizsākts ar spriedumu tā sauktajā lietā “Nodokļu kredīts”¹⁸, ja dalībvalsts paredz šādus preventīvus pasākumus attiecībā uz nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm iekšējās situācijās, tai tie ir jāveic arī pārrobežu situācijās, proti, kurās ir iesaistītas ne tikai citas dalībvalstis, bet arī trešās valstis, uz kurām attiecas kapitāla brīva aprīte¹⁹. Šīs pārrobežu situācijas var attiekties uz dividendžu aplikšanu ar nodokli gan akcionāra, dividendžu saņēmēja, dzīvesvietas dalībvalstī²⁰, gan dividendžu izmaksātājas sabiedrības rezidences dalībvalstī²¹.

43. Šai otrajai situācijai ir īpaša nozīme šajā lietā. Tiesa uzskatīja, ka gadījumā, kad valsts tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm, kuras ir izmaksājušas sabiedrības rezidentes, akcionāru nerezidentu situācija ir salīdzināma ar akcionāru rezidentu situāciju²².

44. Sekas tam ir, ka, “lai dividendžu saņēmējas sabiedrības nerezidentes nesaskartos ar kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu, ko principā aizliedz [LESD 63.] pants, dividendžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valstij ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai samazinātu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto uzlikšanu”²³, sabiedrībām akcionārēm nerezidentēm tiek piemērots režīms, kas ir līdzvērtīgs režīmam, kāds tiek piemērots sabiedrībām akcionārēm rezidentēm”²⁴.

16 — To nedrīkst sajaukt ar juridisku (vai starptautisku) nodokļu dubulto uzlikšanu, kas nozīmē uzlikt nodokli par tiem pašiem ienākumiem divās dažādās valstīs. Šī juridiskā nodokļu dubultā uzlikšana izriet no dažādu valstu kompetences īstenošanas nodokļu jomā. Tostarp principā tā nav pretrunā iekšējā tirgus pamatbrīvībām (skat. it īpaši spriedumu *Kerckhaert un Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, 16. un 17. punkts, kā arī rezolutīvā daļa).

17 — Ģenerālvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] izteiciens (skat. viņa secinājumus lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2013:710. 44. punkts).

18 — Spriedums Komisija/Frāncija (270/83, EU:C:1986:37).

19 — Visbeidzot skat. spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 — Skat. arī spriedumus *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294); *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484) un *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).

21 — Skat. arī spriedumus *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783); *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51); *Santander Asset Management SGIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286), kā arī *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249).

22 — Spriedums *Santander Asset Management SGIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 — Mans izcēlums.

24 — Spriedums Komisija/Spānija (C-487/08, EU:C:2010:310, 52. punkts).

45. Tomēr pamatlietā aplūkotā Zviedrijas tiesiskā regulējuma mērķis nav novērst nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm, kuras ir izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem. Ne lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, ne Tiesai iesniegtajos apsvērumos nav norādīts, ka šo dividenžu izmaksātāju sabiedrību samaksātais uzņēmumu ienākuma nodoklis tiktu ņemts vērā šiem fondiem maksājamā nodokļa aprēķinā, ka tām tika piešķirtas nodokļa atlaides un, visbeidzot, ka šiem fondiem izmaksātās dividendes tika atbrīvotas no nodokļiem. Gluži pretēji, šīs dividendes tāpat kā citi ienākumi no kapitāla tiek apliktas ar nodokli saskaņā ar Likumu (1990:661), lai arī šī nodokļa summa tiek aprēķināta netieši.

46. Šajā ziņā ir jānorāda, ka nedz Līguma noteikumos, nedz Tiesas judikatūrā nav prasīts, lai dalībvalstis un it īpaši dividenžu izmaksātāju sabiedrību rezidences dalībvalstis novērstu vai mazinātu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu šīm dividendēm. Šāds pienākums nozīmētu, ka šai valstij ir jāatsakās no savām tiesībām aplikāt ar nodokli ienākumus, kas gūti no tās teritorijā veiktās saimnieciskās darbības²⁵.

47. Lai arī Zviedrijas tiesībās ir cits mehānisms, lai novērstu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu akcionāriem rezidentiem izmaksātajām dividendēm – kas ir jāizvērtē valsts tiesai –, tam būtu jābūt piemērojamam arī akcionāriem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm. Tomēr, šķiet, tas nav nedz pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma, proti, tā, kas attiecas uz nodokļu uzlikšanu pensiju fondiem, mērķis, nedz arī tas rada šādas sekas.

48. Tāpēc šajā lietā *a contrario* var piemērot sprieduma *Santander Asset Management SGIIC* u.c.²⁶ 43. punktā veikto nošķiršanu starp situācijām lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, un lietā *Truck Center*. Minētajā spriedumā Tiesa ir konstatējusi, ka lietā *Truck Center* atšķirīga attieksme bija tikai attiecībā uz nodokļa ieturēšanas metodi, savukārt lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. ar nodokli tika apliktas tikai akcionāriem nerezidentiem izmaksātās dividendes. Taču šajā lietā pensiju fondiem rezidentiem izmaksātās dividendes arī tiek apliktas ar nodokli.

49. Tāpēc šajā lietā nevar konstatēt rezidentu un nerezidentu nodokļu maksātāju situāciju salīdzināmību, ko Tiesa ir konstatējusi lietās attiecībā uz pasākumiem, kas tika veikti, lai novērstu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu dividendēm.

Lietas attiecībā uz citiem nodokļu pasākumiem

50. Tiesa jau vairākkārt ir konstatējusi valsts un pārrobežu situāciju salīdzināmību attiecībā uz dalībvalstu tiesību normu tiešo nodokļu jomā piemērošanu. Minēšu dažus attiecīgus piemērus, lai pierādītu, ka tie bija no šīs lietas atšķirīgi gadījumi.

51. Tādējādi, pirmkārt, lietā attiecībā uz pensiju fondiem izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli Somijā²⁷ runa bija par to, vai rezidenti un nerezidenti pensiju fondi bija salīdzināmās situācijās, raugoties no valsts tiesību normas viedokļa, saskaņā ar kuru iegūtās un rezervēs ieskaitītās dividendes tika uzskatītas par izdevumiem, kas ir atskaitāmi no ienākumiem, kuri ir aplikkami ar nodokli. Piemērojot šo tiesību normu, pensiju fondos rezidentos iemaksātās dividendes praksē netika apliktas ar nodokli atšķirībā no dividendēm, kuras tika ieskaitītas fondos nerezidentos un uz kurām nevarēja attiecināt minēto tiesību normu.

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

26 — No C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286.

27 — Spriedums Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:12:688.).

52. Tiesa ir secinājusi, ka rezidentu un nerezidentu pensiju fondu situācijas bija salīdzināmas, jo gan vieni, gan otri savus ienākumus ieskaitīja rezervēs, kas bija paredzētas vecuma pensiju izmaksai, un tas ir īpašais pensiju fondu pastāvēšanas mērķis²⁸. Tiesa arī ir norādījusi, ka saskaņā ar attiecīgajiem valsts tiesību aktiem praksē ar nodokli tika apliktas tikai pensiju fondos nerezidentos iemaksātās dividendes²⁹.

53. Tomēr saskaņā ar attiecīgajiem tiesību aktiem pamatlietā pensiju fondi rezidenti nevar atskaitīt saņemtās dividendes no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem un šīs dividendes netiek atbrīvotas no nodokļa nedz *de jure*, nedz *de facto*. Tādējādi šie tiesību akti nav analogiski tiem, kas bija aplūkoti lietā, kurā tika pasludināts spriedums Komisija/Somija³⁰.

54. Otrkārt, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāji rezidenti un nerezidenti ir salīdzināmas situācijās attiecībā uz iespēju atskaitīt ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus, kas tieši attiecas uz ar nodokli apliekamo ienākumu iekasēšanu³¹. Tomēr pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos pensiju fondiem rezidentiem šāda iespēja nav paredzēta. To, manuprāt, ir grūti izdarīt, ņemot vērā šajos tiesību aktos paredzētās nodokļa bāzes aprēķina netiešo metodi.

55. Lai arī pensiju fondu rezidentu ienākumu no kapitāla nodokļa bāzes aprēķinā ir ņemti vērā tikai neto aktīvi, proti, ienākumi pēc finansiālo saistību (pasīvu) atskaitīšanas, tomēr, kā savos rakstveida apsvērumos to pamatoti uzsver Zviedrijas valdība, šī atskaitīšana atšķiras no ar saimniecisko darbību saistītu izdevumu atskaitīšanas.

56. Visbeidzot, treškārt, attiecībā uz situāciju salīdzināmību no dividenžu izmaksātājas sabiedrības viedokļa es arī neuzskatu, ka šis apstāklis ļauj konstatēt ierobežojuma kapitāla brīvai aprītei esamību šajā lietā.

57. Pirmkārt, nodoklis par dividendēm ir jāmaksā nevis izmaksātājam sabiedrībai, bet akcionāram.

58. Otrkārt, administratīvie izdevumi, kas ir saistīti ar nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā, manuprāt, nevar tikt uzskatīti par būtiskiem akciju sabiedrībai, kuras rīcībā ir jābūt lielai struktūrai, lai pārvaldītu savu grāmatvedību un savas nodokļu saistības. Tāpēc secinājums, saskaņā ar kuru parastajam pakalpojuma saņēmējam uzliktais pienākums veikt ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no atbildības, kas izmaksāta pakalpojumu sniedzējiem, ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums, ciktāl tas rada papildu administratīvo slogu, kā arī ar to saistītus atbildības riskus³², nav attiecināms uz šo lietu.

Starpsecinājums

59. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka pensiju fondu rezidentu situācija Zviedrijā nav salīdzināma ar pensiju fondu nerezidentu situāciju, raugoties no Likumā (1990:661) fondiem rezidentiem noteiktās nodokļu sistēmas viedokļa. Tāpēc šāda nodokļu sistēma nav pretrunā LESD 63. pantam, skatot to kopsakarā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

28 — Turpat (42. un 43. punkts). Skat. arī ģenerālvokātes E. Šarpstones [*E. Sharpston*] secinājumus lietā Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:474, 43. punkts).

29 — Spriedums Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688, 44. punkts, ar atsauci uz 43. punktu spriedumā *Santander Asset Management SGIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, minēts šo secinājumu 48. punktā).

30 — C-342/10, EU:C:2012:688.

31 — Skat. it īpaši spriedumu *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī attiecībā uz pensiju fondiem – spriedumu Komisija/Vācija (C-600/10, EU:C:2012:737, 17. punkts).

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

Noslēguma piezīmes

60. Es vēlos aplūkot vēl dažas citas šajā lietā izvirzītās problēmas, ja Tiesa nolemtu nepieņemt manu ierosinājumu un secinātu, ka rezidentu un nerezidentu pensiju fondu situācijas ir salīdzināmas, ņemot vērā Zviedrijas tiesisko regulējumu par rezidentu fondu ienākumu no kapitāla aplikšanu ar nodokli.

Par nelabvēlīgu attieksmi pret pensiju fondiem nerezidentiem

61. Pamatlietas puses, kā arī attiecīgās personas, kas ir iesniegušas rakstveida apsvērumus, nav vienisprātis par to, vai Zviedrijas pensiju fondiem piemērotajā nodokļu sistēmā pret fondiem nerezidentiem ir nelabvēlīgāka attieksme nekā pret fondiem rezidentiem.

62. Patiesībā jautājums ir strīdīgs. Pirmkārt, parasti, uzliekot nodokli fondiem rezidentiem, pamatojoties uz peļņu no valsts obligācijām, šķiet, tiek uzlikts mazāks nodoklis nekā nodokli, ar ko tiek aplikti nerezidentu fondu faktiskie ienākumi no sabiedrību izmaksātajām dividendēm, jo ieguldījumi valsts obligācijās, kas ir saistīti ar mazāku risku, parasti ir mazāk ienesīgi. Otrkārt, fondiem rezidentiem nodoklis ir jāmaksā katru gadu neatkarīgi no tā, vai tie ir saņēmuši dividendes, atšķirībā no fondiem nerezidentiem, kuriem nodoklis tiek uzlikts tikai par faktiskiem ienākumiem. Turklāt, uzliekot nodokli fondiem rezidentiem, tiek ņemta vērā to ieguldījumu vērtība un tādējādi arī šīs vērtības pieaugums, piemēram, iegādāto akciju vērtības pieauguma dēļ, savukārt fondiem nerezidentiem uzliktais nodoklis ir atkarīgs tikai no izmaksāto dividendžu summas.

63. Iesniedzējtiesa pati savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izdara secinājumu, ka Zviedrijas nodokļu sistēmā dažos gados priekšrocības var gūt fondi rezidenti, citos gados – fondi nerezidenti.

64. Manuprāt, raugoties no Savienības tiesību viedokļa, jautājums būtu jāanalizē šādi.

65. Kā esmu minējis iepriekš³³, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nelabvēlīgāks nodokļu režīms nerezidentiem izmaksātajām dividendēm salīdzinājumā ar rezidentiem izmaksātajām dividendēm principā var būt ierobežojums kapitāla brīvai aprītei, kas ir ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegts pasākums. Tas tā ir arī tad, ja nelabvēlīgāka attieksme ir nevis sistemātiska, bet ir pieļauta atsevišķos gadījumos³⁴. Valsts nodokļu pasākuma nelabvēlīgu seku vērtējums ir fakta konstatējums, kas ir jāveic valsts tiesām.

66. Pamatlietas kontekstā pensiju fondiem rezidentiem nodokļu bāze Zviedrijā tiek aprēķināta, reizīnot fondu aktīvu vērtību gada sākumā ar valsts obligāciju vidējo peļņu kalendārajā gadā, kurš ir iepriekšējais pirms attiecīgā taksācijas gada esošais. Pēc šādi noteiktas bāzes tiek piemērots nodoklis 15 % apmērā³⁵.

67. Šo secinājumu 32.–34. punktā izklāstīto iemeslu dēļ minētās sistēmas piemērošana pensiju fondiem nerezidentiem, kā to vēlētos prasītājs pamatlietā, nav iespējama, vai arī ar to netiktu panākti vēlami rezultāti. Tādējādi, ja Tiesa šajā lietā konstatētu rezidentu un nerezidentu pensiju fondu situāciju salīdzināmību, piemērotākais veids, lai pārbaudītu, vai attiecīgais valsts tiesiskais regulējums ir nelabvēlīgs fondiem nerezidentiem, būtu pielīdzināt – manuprāt, pilnīgi mākslīgi – vispārēju nodokli, ar kuru tiek aplikti pensiju fondu rezidentu ienākumi no kapitāla, nodoklim, kas tiek uzlikts tikai pensiju fondu nerezidentu ienākumiem no akcijām.

33 — Skat. šo secinājumu 18. un 19. punktu.

34 — Šajā ziņā, lai arī saistībā ar atšķirīgu jomu, skat. spriedumu *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 — Skat. šo secinājumu 8. un 9. punktu.

68. Tātad ikreiz, kad tiek izmaksātas dividendes, par kurām tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, aktīvu (akciju) vērtība, kas dod tiesības saņemt dividendes, būtu jā sareizina ar Zviedrijas valsts obligāciju vidējo peļņu kalendārājā gadā, kurš ir iepriekšējais pirms attiecīgā taksācijas gada esošais un kurā tās tika izmaksātas, un no šādi iegūtās summas ir jāaprēķina 15 %. Ja nerezidentu fondu faktiski samaksātā nodokļa par dividendēm summa pārsniedz šos 15 %, tam būtu tiesības uz pārmaksātās summas atmaksu, jo nodoklis ticis iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības.

69. Valsts tiesai arī būtu jānovērtē, vai pensiju fondi nerezidenti ir naudas uzkrāšanai neizdevīgā stāvoklī tāpēc, ka šiem fondiem maksājama nodoklis par dividendēm tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā šo dividendžu izmaksas brīdī, lai gan fondiem rezidentiem uzliktais nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek maksāts tikai vienreiz gadā. Šāda nelabvēlīga situācija var būt ierobežojums, kas ir pretrunā LESD 63. panta 1. punktam³⁶. Tomēr šī nelabvēlīgā situācija attiecībā uz naudas uzkrāšanu var būt nenozīmīga, jo pensiju fondiem rezidentiem Zviedrijā, kā to uzsver Zviedrijas un Vācijas valdība savos rakstveida apsvērumos, ir jāmaksā ikmēneša avansa maksājumi, lai samaksātu galīgo nodokļa summu par ienākumiem no kapitāla³⁷.

Par pasākuma pamatojumu

70. Ja Tiesa nospriestu, ka pensiju fondi rezidenti Zviedrijā un nerezidenti pensiju fondi, kas saņem dividendes no sabiedrībām rezidentēm, ir objektīvi salīdzināmās situācijās un ka nerezidenti fondi, iespējams, pat ir nelabvēlīgākā situācijā, jo rezidentiem un nerezidentiem fondiem nodoklis par ienākumiem no dividendēm tiek uzlikts atšķirīgi, tai arī būtu jāpārbauda, vai šī atšķirīgā attieksme ir pamatota ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

71. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka atbildētāja pamatlietā iesniedzējtiesā kā vienu no iespējamajiem pamatojumiem izvirzīja nepieciešamību saglabāt Zviedrijas pensiju sistēmu. Tomēr no Savienības tiesību viedokļa problēma izriet nevis no Zviedrijas pensiju sistēmas, un pat ne no pensiju fondu rezidentu nodokļu sistēmas, bet no tā, ka nodokļi pensiju fondiem nerezidentiem tiek uzlikti mazāk labvēlīgi. Tomēr, lai likvidētu šo nelabvēlīgo situāciju, manuprāt, nav jāatsakās no Zviedrijas sistēmas, kas attiecas uz pensiju fondiem rezidentiem, bet galvenokārt daļēji ir jāatsakās no nodokļu ienākumiem no dividendēm, ko saņem nerezidenti fondi.

72. Zviedrijas valdība savos rakstveida apsvērumos min arī līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp Zviedrijas Karalisti un Nīderlandes Karalisti. Šīs valdības skatījumā ar Nīderlandes Karalisti noslēgtā nodokļu konvencija neļauj Nīderlandes fondiem piemērot Zviedrijas nodokļu sistēmu, kas tiek piemērota pensiju fondiem rezidentiem. Tomēr šī sistēma tiem nebūtu jāpiemēro pilnībā, bet tikai to nodokļu slogs būtu jāpielīdzina rezidentu fondu Zviedrijā nodokļu slogam. Manuprāt, tas nav pretrunā Zviedrijas Karalistes un Nīderlandes Karalistes noslēgtajai nodokļu konvencijai, nedz arī kopumā līdzsvarotam nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumam starp šīm divām dalībvalstīm.

73. Visbeidzot Vācijas valdība savos rakstveida apsvērumos uzsver nepieciešamību nodrošināt nodokļu piedziņas efektivitāti. Šī valdība uzskata, ka nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir vienkārša un efektīva nodokļu piedziņas metode gan no nodokļu administrācijas, gan nodokļu maksātāju viedokļa un tā it īpaši ir labi piemērota nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Tomēr, lai pielīdzinātu pensiju fondu nerezidentu nodokļu slogu rezidentu fondu nodokļu slogam, no šīs nodokļu piedziņas metodes nav jāatsakās. Ir tikai jāaprēķina pensiju fonda rezidenta teorētiskais nodokļu slogs par to aktīvu vērtību, kas deva tiesības saņemt dividendi, un jāierobežo ieturējums no šīs summas, ja ir pierādīts, ka tā ir

36 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 152.–154. punkts).

37 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 49. punkts), kā arī ģenerāladvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumus lietā *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:513, 48. un 49. punkts).

mazāka par 15 % no šīs dividendes. Veicot šo aprēķinu, dividenžu izmaksātājai sabiedrībai nerastos pārmērīgs administratīvais slogs, jo nepieciešamā informācija, proti, valsts obligāciju peļņas apmērs iepriekšējam gadam un nerezidentu fondu īpašumā esošo akciju vērtība, dividenžu izmaksas brīdī ir zināma.

74. Tādējādi, ja Tiesai šajā lietā būtu jākonstatē ierobežojums kapitāla brīvai aprītei, kas ir aizliegts ar LESD 63. panta 1. punktu, šis ierobežojums, manuprāt, nebūtu pamatots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu. Tomēr, kā esmu norādījis iepriekš, es uzskatu, ka šāda ierobežojuma nav, jo atšķirīgā attieksme pret pensiju fondiem rezidentiem Zviedrijā un fondiem nerezidentiem ir saistīta ar objektīvi nesalīdzināmām situācijām un šī iemesla dēļ uz to attiecas atkāpe, kas ir noteikta LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā.

Secinājumi

75. Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, es iesaku Tiesai uz Augstākās administratīvās tiesas (*Högsta förvaltningsdomstolen*) uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

LESD 63. panta 1. punktam, skatot to kopsakarā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru par sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm, ja akcionārs ir nerezidents, tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, savukārt par šādām dividendēm, ja tās tiek izmaksātas akcionāram rezidentam, uzliek vispārēju nodokli, ko aprēķina, izmantojot vienotu likmi, par bāzi ņemot fiktīvu peļņu, un kura mērķis ir vienveidīgi aplikt ar nodokļiem visus attiecīgās nodokļu maksātāju rezidentu grupas ienākumus no kapitāla.