



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2024. gada 29. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 63. pants – Kapitāla brīva aprīte – Publisko tiesību pensiju fondu saņemto dividenžu aplikšana ar nodokli – Atšķirīga attieksme pret publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem un publisko tiesību pensiju fondiem nerezidentiem – Tikai publisko tiesību pensiju fondu rezidentu atbrīvošana no nodokļa – Situāciju salīdzināmība – Attaisnojums – Nepieciešamība saglabāt sociālās politikas mērķi – Nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm

Lietā C-39/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniegusi ar 2023. gada 24. janvāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 26. janvārī, tiesvedībā

Keva,

Landskapet Ålands pensionsfond,

Kyrkans Centralfond

pret

Skatteverket,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*] (referents), A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele,

ģenerālvokāts: E. M. Kolins [*A. M. Collins*],

sekretāre: A. Lamote [*A. Lamote*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2024. gada 11. janvāra tiesas sēdi,

* Tiesvedības valoda – zviedru.

nemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Keva, Landskapet Ålands pensionsfond* un *Kyrkans Centralfond* vārdā – *K. Äimä* un *K. Grüssner*,
- *Skatteverket* vārdā – *K. Hjelmberg* un *U. Vretendahl*,
- Zviedrijas valdības vārdā – *C. Meyer-Seitz* un *R. Shabsavan Eriksson*, pārstāves,
- Spānijas valdības vārdā – *A. Pérez-Zurita Gutiérrez*, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vārdā – *P. Carlin*, *A. Ferrand* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2024. gada 21. marta tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 63. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Keva, Landskapet Ålands pensionsfond* (Ålandu salu provinces pensiju fonds, Somija) un *Kyrkans Centralfond* (Baznīcas centrālais fonds, Somija), trīs publisko tiesību pensiju fondiem, kas izveidoti Somijas aroda pensiju sistēmas ietvaros, no vienas puses, un *Skatteverket* (Ieņēmumu dienests, Zviedrija), no otras puses, par Zviedrijas nodokļu režīmu dividendēm, ko Zviedrijas sabiedrības izmaksājušas prasītājiem pamatlietā.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskās tiesības

ESAO nodokļu paraugkonvencija

- 3 Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Padome 1963. gada 30. jūlijā pieņēma ieteikumu par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un aicināja dalībvalstu valdības, noslēdzot vai pārskatot divpusējas konvencijas, ievērot “paraugkonvenciju, kas paredzēta, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu ienākuma un kapitāla nodokļu jomā”, kuru izstrādājusi ESAO Nodokļu lietu komiteja un kura pievienota minētajam ieteikumam (turpmāk tekstā – “ESAO Nodokļu paraugkonvencija”). Šī nodokļu paraugkonvencija tiek regulāri pārskatīta un grozīta. Attiecībā uz to ir sagatavoti ESAO Padomes apstiprināti komentāri.
- 4 ESAO nodokļu paraugkonvencijas 24. panta “Diskriminācijas aizliegums” 1. punktā paredzēts:
“Līgumslēdzējas valsts pilsoņiem citā līgumslēdzējā valstī nav jāmaksā nodokļi vai jāveic ar to saistītie pienākumi, kas ir citādi vai lielāki nekā tie, kādi ir jāmaksā vai būtu jāmaksā šīs valsts pilsoņiem, kas atrodas tādā pašā situācijā, tostarp attiecībā uz viņu dzīvesvietu. [..]”

5 Komentāru par ESAO nodokļu paraugkonvencijas 24. pantu 10. punktā noteikts:

“[...] [24. panta] 1. punkta normas nenozīmē, ka valstij, kas piešķir īpašas nodokļu priekšrocības savām sabiedriskajām struktūrām vai dienestiem to juridiskās formas dēļ, ir pienākums tādas pašas priekšrocības piešķirt citas valsts sabiedriskajām struktūrām un dienestiem.”

6 Šo komentāru 12. punktā paredzēts:

“[...] imunitāte no nodokļiem, ko valsts piešķir savām sabiedriskajām struktūrām un dienestiem, ir attaisnota ar to, ka šīs struktūras un dienesti ir tās neatņemama sastāvdaļa un ka to situācija nevienā brīdī nevar būt salīdzināma ar citas valsts sabiedrisko struktūru un dienestu situāciju. [...]”

Ziemeļvalstu nodokļu konvencija

7 Saskaņā ar Ziemeļvalstu konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļu un kapitāla nodokļu jomā, kas parakstīta Helsinkos 1996. gada 23. septembrī (turpmāk tekstā – “Ziemeļvalstu nodokļu konvencija”) 10. panta 3. punktu dividendes, kuras sabiedrība, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, izmaksā citas līgumslēdzējas valsts rezidentei, ir apliekamas ar nodokļiem arī līgumslēdzējā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas izmaksā dividendes. Ja dividenžu īstais saņēmējs ir citas līgumslēdzējas valsts rezidents, iekasētais nodoklis nevar pārsniegt 15 % no dividenžu bruto summas.

8 Ziemeļvalstu nodokļu konvencijas 25. pantā ir paredzētas metodes dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai. Attiecībā uz personām, kuru dzīvesvieta ir Somijā, paredzēts, ka šīm personām parasti ir tiesības no Somijas ienākuma nodokļa atskaitīt summu, kas atbilst ienākuma nodoklim, kurš samaksāts, piemērojot citas līgumslēdzējas valsts tiesību aktus un saskaņā ar minēto konvenciju.

Zviedrijas tiesības

9 Saskaņā ar *kupongskattelagen* (1970:624) (Likums (1970:624) par nodokli par dividendēm) 1. panta pirmo daļu nodoklis par dividendēm parasti jāmaksā valstij par jebkādu Zviedrijas akciju sabiedrību akciju dividenžu sadali.

10 Saskaņā ar šī likuma 4. panta pirmo daļu šis nodoklis jāmaksā ārvalstu juridiskajām personām, kurām ir tiesības uz dividendēm, ja izmaksātās dividendes neattiecas uz ienākumiem no saimnieciskās darbības vai komercdarbības, kas veikta ar Zviedrijā pārvaldīta pastāvīga uzņēmuma starpniecību.

11 Minētā likuma 5. pantā paredzēts, ka nodoklis par dividendēm tiek iekasēts 30 % apmērā no izmaksātajām dividendēm. Tomēr no šī paša likuma 27. panta pirmās daļas izriet – ja nodoklis par dividendēm iekasēts, pārsniedzot summu, kas jāmaksā saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, saņēmējam ir tiesības uz pārmaksātās summas atmaksu.

12 *Inkomstskattelagen* (1999:1229) (Likums (1999:1229) par ienākuma nodokli) 6. nodaļas 3. un 4. pantā noteikts, ka Zviedrijā reģistrētām juridiskajām personām parasti ir jāmaksā ienākuma nodoklis par visiem saviem ienākumiem Zviedrijā un ārvalstīs.

- 13 Šī likuma 6. nodaļas 7. pantā ir paredzēts, ka ārvalstu juridiskās personas ir daļēji apliekamas ar ienākuma nodokli, proti, tās ir apliekamas ar ienākuma nodokli tikai par šīs nodaļas 11. panta pirmajā daļā minētajiem ienākumiem, no kuriem izriet, ka šis daļējais nodokļa maksāšanas pienākums tostarp attiecas uz ienākumiem no pastāvīga uzņēmuma vai nekustamā īpašuma, kas atrodas Zviedrijā.
- 14 Saskaņā ar minētā likuma 7. nodaļas 2. panta pirmās daļas 1. punktu valsts ir pilnībā atbrīvota no nodokļa maksāšanas pienākuma. Šī atkāpe attiecas uz Zviedrijas valsti kā tādu, bet ne uz valsts uzņēmumiem.
- 15 Likuma (1999:1229) par ienākuma nodokli 2. nodaļas 2. panta pirmajā daļā noteikts, ka šajā likumā ietvertie termini un frāzes ietver arī līdzvērtīgas ārvalstu situācijas, ja vien nav norādīts vai no konteksta neizriet, ka runa ir tikai par situācijām Zviedrijā. 2. panta otrajā daļā ir precizēts, ka pirmā daļa nav piemērojama tiesību normām, kas attiecas uz valsti.
- 16 Minētā likuma 6. nodaļas 9. panta pirmajā daļā paredzēts, ka ārvalstīm un ārvalstu uzņēmumiem jāpiemēro tāds pats nodokļu režīms kā ārvalstu sabiedrībām.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 17 Zviedrijā publisko tiesību pensiju fondi ir daļa no valsts un tiem piemēro atbrīvojumu no nodokļa, ko piešķir tās ienākumiem. Šo pensiju fondu galvenais uzdevums ir pārvaldīt kapitālu, ko daļēji veido uz ienākumiem balstītas vecuma pensijas un kas ir daļa no Zviedrijas vecuma pensijas. Pati vispārējā vecuma pensiju shēma ir daļa no valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas un ir obligāta.
- 18 *Keva* ir pensiju fonds, kas pārvalda pašvaldību darbinieku pensijas Somijā. Tā galvenais uzdevums ir pārvaldīt likumā paredzētos aroda pensiju apdrošināšanas fondus. *Keva* iekasē pensijas iemaksas un maksā pensijas. Šis pensiju fonds ir publisko tiesību juridiska persona Somijas tiesību izpratnē un Somijā ir atbrīvots no nodokļa.
- 19 Ālandu salu provinces pensiju fonds ir pensiju fonds, kas pārvalda Ālandu salu provinces nodarbināto darba ņēmēju pensijas. Tā galvenais uzdevums ir pārvaldīt aroda pensiju apdrošināšanas tiesiskā režīma fondus. Tomēr Ālandu salu province citastarp ir atbildīga par darba ņēmēju pensiju izmaksu. Ālandu salu provinces pensiju fonda līdzekļi ir nodalīti no Ālandu salu provinces budžeta. Šim fondam nav atsevišķas juridiskas personas statusa, un tas ir daļa no Ālandu salu provinces. Tas ir daļēji atbrīvots no nodokļa Somijā un nemaksā nodokļus par dividendēm, ko izmaksājušas akciju sabiedrības.
- 20 Baznīcas centrālais fonds līdz 2016. gada 1. janvārim bija Somijas Evanģēliski luteriskās baznīcas darbinieku pensiju fonds. Tas pārvaldīja aroda pensiju apdrošināšanas tiesiskās shēmas ietvaros izmaksātos līdzekļus. Vecuma pensiju maksājumus tā vārdā pārvaldīja *Keva*. Baznīcas centrālajam fondam nav atsevišķas juridiskas personas statusa, bet tas ir daļa no Somijas Evanģēliski luteriskās baznīcas. Tas Somijā praktiski ir atbrīvots no ienākuma nodokļa.
- 21 Laikposmā no 2003. līdz 2016. gadam prasītāji pamatlietā saņēma dividendes no Zviedrijas sabiedrībām, kas Zviedrijā tika apliktas ar nodokli par dividendēm. Tā kā šīs dividendes netika apliktas ar nodokli Somijā, nodokli par dividendēm, kas tām bija jāmaksā Zviedrijā, nevarēja atskaitīt, kā paredzēts Ziemeļvalstu nodokļu konvencijā.

- 22 Tāpēc prasītāji pamatlietā lūdza Zviedrijas nodokļu administrācijai atmaksāt nodokli par dividendēm, kas tiem bija jāmaksā Zviedrijā. Savu lūgumu pamatojumam tie norādīja, ka nodokļa par dividendēm iekasēšana ir pretrunā kapitāla brīvai aprītei LESD 63. panta izpratnē, jo tie ir salīdzināmi ar Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondiem, kas Zviedrijā ir atbrīvoti no pienākuma maksāt nodokli.
- 23 Nodokļu administrācija noraidīja šos lūgumus, pamatojoties uz to, ka prasītāju pamatlietā situācija neesot objektīvi salīdzināma ar Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondu situāciju.
- 24 Prasītāji pamatlietā vērsās *Förvaltningsrätten i Falun* (Fālunas administratīvā tiesa, Zviedrija), kurā tie cēla prasības par nodokļu administrācijas lēmumiem, kuras tika noraidītas, pamatojoties uz to, ka Somijas pensiju fondiem un Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondiem ir zināmas atšķirības attiecībā uz to uzdevumiem un organizāciju. Turklāt Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondu atbrīvojums no nodokļa esot pamatots ar to, ka tie esot daļa no Zviedrijas valsts. Ņemot vērā, ka runa esot par atbrīvojumu no nodokļa, ko attaisnojot iemesli, kuri nav tikai ar nodokļiem saistīti iemesli, nodokļa par dividendēm iekasēšanu nevarot uzskatīt par diskriminējošu saskaņā ar LESD 63. pantu.
- 25 Prasītāji pamatlietā par šiem spriedumiem iesniedza apelācijas sūdzības *Kammarrätten i Sundsvall* (Administratīvā apelācijas tiesa Sundsvallā, Zviedrija). Šīs apelācijas sūdzības tika noraidītas, pamatojoties uz to, ka Savienības tiesības neuzliekot Zviedrijai pienākumu citai dalībvalstij vai sabiedriskai struktūrai nerezidentei piemērot tādu pašu nodokļu režīmu kā Zviedrijas valstij. Turklāt atbrīvojums no nodokļa, ko saņem Zviedrijas valsts, tikai novērš līdzekļu aprīti valsts sektora iekšienē. Somijas publisko tiesību pensiju fondi un Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondi tāpat neesot objektīvi salīdzināmās situācijās.
- 26 Prasītāji pamatlietā par šiem spriedumiem iesniedza kasācijas sūdzību *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija), kas ir iesniedzējtiesa. Tā ļāva tiem iesniegt kasācijas sūdzību par nodokļa par dividendēm, ko sabiedrības rezidentes izmaksājušas publisko tiesību pensiju fondiem nerezidentiem, iekasēšanas saderību ar kapitāla brīvu aprīti LESD 63. panta izpratnē.
- 27 Pirmām kārtām, iesniedzējtiesa jautā, vai attieksme pret publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm, kuras saņem dividendes no sabiedrībām rezidentēm, ir nelabvēlīgāka nekā attieksme pret publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem.
- 28 Pirmkārt, Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondi ir daļa no valsts kā juridiskas personas un to rīcībā esošie aktīvi ir valsts līdzekļi. Taču sabiedrību rezidenšu dividenžu, kuras saņem šie fondi, atbrīvojums no nodokļa ļaujot izvairīties no šo līdzekļu cikliskas aprītes bez reālas ekonomiskas priekšrocības valstij. Tādējādi nevar uzskatīt – tas, ka Zviedrijas valsts izmanto savas tiesības aplikt ar nodokli publisko tiesību pensiju iestādes nerezidentes, pati sevi neaplikdama ar nodokli, attur citas dalībvalstis no ieguldījumu veikšanas Zviedrijā ar savu publisko tiesību pensiju iestāžu starpniecību.
- 29 Otrkārt, saskaņā ar citu pieeju – ja tikai dividendes, kuras saņēmušas publisko tiesību pensiju iestādes rezidentes, ir atbrīvotas no nodokļa, savukārt dividendes, kas tiek izmaksātas tāda paša veida iestādēm, kuras nav rezidentes, tiek apliktas ar nodokli, pēdējās minētās esot nelabvēlīgākā situācijā, un tas varētu būt šķērslis kapitāla brīvai aprītei LESD 63. panta izpratnē.

- 30 Otrām kārtām, iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai šajā gadījumā publisko tiesību pensiju fondi rezidenti un publisko tiesību pensiju fondi nerezidenti ir objektīvi salīdzināmās situācijās.
- 31 Pirmkārt, Zviedrijas sociālā nodrošinājuma sistēmā publisko tiesību pensiju fondi rezidenti tiek izmantoti kā stabilizācijas fondi valstij attiecībā uz vecuma pensijām, kuras balstītas uz ienākumiem. Tādējādi neesot nekādas situācijas, kurā publisko tiesību pensiju iestādei nerezidentei *de facto* varētu tikt uzticēts tāds pats uzdevums kā publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem. Līdz ar to publisko tiesību pensiju iestāde nerezidente nekad nevarētu atrasties situācijā, kas būtu objektīvi salīdzināma ar Zviedrijas valsts un tās publisko tiesību pensiju fondu situāciju.
- 32 Otrkārt, varētu uzskatīt – ja deklarētais mērķis atbrīvojumam no nodokļa, ko saņem Zviedrijas valsts un tās publisko tiesību pensiju fondi, ir administratīvā vienkāršošana, mērķis esot arī samazināt nepieciešamību piešķirt valsts iestādēm summas, kuras atbilst nodokļiem, kas tām būtu jāmaksā, ja tās netiktu atbrīvotas no nodokļa, lai izpildītu savus uzdevumus vispārējās interesēs. Runājot par pēdējo minēto mērķi, iestādes, kuras ir reglamentētas tādā pašā veidā un kurām ir tāds pats uzdevums citās dalībvalstīs, atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā.
- 33 Turklāt iesniedzējtiesa jautā, vai salīdzinājums jāveic ar Zviedrijas valsti kā tādu vai tikai ar pašiem publisko tiesību pensiju fondiem. Prasītāji pamatlietā veicot noteiktus uzdevumus, kas atšķirītos no Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondu veiktajiem uzdevumiem. Precīzāk – pēdējiem minētajiem neesot pienākuma nedz iekasēt pensiju iemaksas, nedz maksāt pensijas, bet to vienīgais uzdevums esot pārvaldīt tādu vecuma pensiju apdrošināšanas shēmas fondus, kuri ir balstīti uz ienākumiem. Tomēr šos citus uzdevumus veicot citas struktūras Zviedrijas valsts iekšienē, kurām arī ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa.
- 34 Visbeidzot, trešām kārtām, iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai iespējama ierobežojums var tikt attaisnots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.
- 35 Šajā ziņā arī esot iespējamās divas pieejas. Pirmkārt, attiecīgā atšķirīgā attieksme varētu tikt attaisnota ar nepieciešamību saglabāt Zviedrijas sociālās politikas mērķi un tās finansēšanu. Taču nodokļu uzlikšana publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem nozīmējot, ka Zviedrijas valstij būtu jāpiešķir atbilstoši nodokļu ieņēmumi šiem fondiem, lai izvairītos no tā, ka tie izmanto savu pašu kapitālu. Otrkārt, ienākumu zaudēšana vai administratīvas grūtības neesot pamatoti iemesli, kas varētu attaisnot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu LESD 63. panta izpratnē.
- 36 Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai tas, ka dividendes, ko iekšzemes uzņēmumi izmaksā ārvalstu valsts pensiju iestādēm, tiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, savukārt attiecīgās dividendes netiek apliktas ar nodokli, ja tās tiek izmaksātas iekšzemē ar tās vispārējo pensiju fondu starpniecību, ir negatīva diskriminācija, kas ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, kādi kritēriji būtu jāņem vērā, novērtējot, vai ārvalstu valsts pensiju iestāde ir situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar savas valsts un tās vispārējo pensiju fondu situāciju?

3) Vai iespējamo ierobežojumu var uzskatīt par pamatotu ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 37 Ar šiem trim jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrības rezidentes izmaksājušas publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm, piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, savukārt dividendes, kuras izmaksātas publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem, ir atbrīvotas no šāda nodokļa ieturējuma.
- 38 Saskaņā ar Tiesas judikatūru dalībvalstīm sava kompetence tiešo nodokļu jomā jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un it īpaši LESD garantētās pamatbrīvības (spriedumi, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 41. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 7. septembris, *Cartrans Preda*, C-461/21, EU:C:2023:632, 61. punkts).
- 39 Attiecībā uz kapitāla brīvu apriti Tiesa jau ir nospriedusi, ka Līguma noteikumi par šo pamatbrīvību nenoskaidro privātus uzņēmumus no valsts uzņēmumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 2. jūnijs, Komisija/Itālija, C-174/04, EU:C:2005:350, 32. punkts). Tādējādi šīs normas neizslēdz publisko sektoru no to piemērošanas jomas.
- 40 Ar LESD 63. panta 1. punktu principā ir aizliegti ierobežojumi kapitāla brīvai aprītei starp dalībvalstīm. Tādi ar šo tiesību normu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprītes ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās valstīs (spriedumi, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 42. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2024. gada 18. janvāris, JD (Dzīvesvietas nosacījums), C-562/22, EU:C:2024:55, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Ņemot to vērā, saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības “piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.
- 42 Ciktāl šī tiesību norma veido atkāpi no kapitāla brīvas aprītes pamatprincipa, tā ir jāinterpretē šauri. Tādēļ tā nav interpretējama tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros paredzēta atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai valsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi pašu faktiski ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šā panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu aprīti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants” (spriedumi, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 44. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 12. oktobris, BA (Mantojums – Sociālo mājokļu politika Savienībā), C-670/21, EU:C:2023:763, 54. punkts).
- 43 Tiesa ir arī nospriedusi, ka līdz ar to LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme jānoskaidro no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. Tomēr, lai valsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā varētu uzskatīt par saderīgu ar LESD tiesību normām par kapitāla brīvu aprīti, no tā izrietošajai atšķirīgajai attieksmei jāskar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai arī – to jāattaisno primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (spriedumi,

2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 45. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 12. oktobris, BA (Mantojums – Sociālo mājokļu politika Savienībā), C-670/21, EU:C:2023:763, 55. punkts).

- 44 Tāpēc vispirms jāpārbauda, vai pastāv atšķirīga attieksme, pēc tam – pamatlietā aplūkoto situāciju iespējamā salīdzināmība un visbeidzot – vajadzības gadījumā – iespēja pamatot atšķirīgo attieksmi.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pastāvēšanu

- 45 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka attiecībā uz Likuma (1999:1229) par ienākuma nodokli 7. nodaļas 2. panta pirmajā daļā paredzēto nodokļu režīmu dividendēm, kuras izmaksā sabiedrības rezidentes Zviedrijā, publisko tiesību pensiju fondi rezidenti ir atbrīvoti no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, kas paredzēts par šāda veida dividendēm, savukārt publisko tiesību pensiju iestādes nerezidentes nesaņem šādu atbrīvojumu.
- 46 Šāda atšķirīga attieksme nodokļu jomā izraisa nelabvēlīgu attieksmi pret dividendēm, kas tiek izmaksātas publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm, un tas var atturēt šīs iestādes veikt ieguldījumus Zviedrijā reģistrētās sabiedrībās (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 39. punkts).
- 47 Šo secinājumu nevar atspēkot Zviedrijas valdības arguments, saskaņā ar kuru nediskriminācijas princips ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 24. panta izpratnē nenozīmē, ka valstij, kas piešķir īpašas nodokļu priekšrocības savām sabiedriskajām struktūrām, ir pienākums tādas pašas priekšrocības piešķirt citas valsts sabiedriskajām struktūrām, kā izriet no komentāru par 24. pantu 10. un 12. punkta.
- 48 Šajā nozīmē pietiek norādīt, ka šī valdība ar šiem punktiem komentāros par ESAO nodokļu paraugkonvencijas 24. pantu nevar aizbildināties, lai izvairītos no pienākumiem, kuri tai ir saistoši saskaņā ar Līgumu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2009. gada 16. jūlijs, *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, 34. punkts).
- 49 Attiecībā uz Zviedrijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru, tā kā Savienības tiesības šajā jomā nav saskaņotas, tās neuzliek dalībvalstīm kopīgu pienākumu, lai tās piedalītos citu dalībvalstu sociālā nodrošinājuma sistēmu finansēšanā, jāatgādina, ka, lai gan nav apstrīdams, ka Savienības tiesībās tiek ievērota dalībvalstu kompetence organizēt savas sociālā nodrošinājuma sistēmas, tomēr, īstenojot šo kompetenci, dalībvalstīm jāievēro Savienības tiesības un it īpaši LESD normas par pamatbrīvībām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 28. aprīlis, *Gerencia Regional de Salud de Castilla y León*, C-86/21, EU:C:2022:310, 18. punkts, un 2022. gada 30. jūnijs, *INSS* (Pilnīgas pastāvīgas darbnespējas pensiju apvienošana), C-625/20, EU:C:2022:508, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Šādos apstākļos jāuzskata, ka tāds valsts tiesību akts kā pamatlietā aplūkotais ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

Par situāciju salīdzināmību

- 51 No Tiesas judikatūras izriet, pirmkārt, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība vai nesalīdzināmība ar valsts iekšēju situāciju jāizvērtē, ņemot vērā attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma mērķi, kā arī tā priekšmetu un saturu, un, otrkārt, ka, lai novērtētu, vai no šāda tiesiskā regulējuma izrietošā atšķirīgā attieksme atspoguļo objektīvu situācijas atšķirību, jāņem vērā tikai attiecīgajā tiesiskajā regulējumā noteiktie atbilstošie nošķiršanas kritēriji (spriedumi, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 54. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 12. oktobris, BA (Mantojums – Sociālo mājokļu politika Savienībā), C-670/21, EU:C:2023:763, 59. punkts).
- 52 Pirmām kārtām, attiecībā uz Zviedrijas tiesiskā regulējuma dividenžu aplikšanas ar nodokli jomā mērķiem un priekšmetu no iesniedzējtiesas nolēmuma būtībā izriet, ka sabiedrību dividenžu, kuras saņem publisko tiesību pensiju fondi rezidenti, atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir izvairīties no Zviedrijas valsts publisko līdzekļu cikliskas aprites.
- 53 Šajā ziņā Zviedrijas valdība apstiprina, ka Likuma (1999:1229) par ienākuma nodokli 7. nodaļas 2. panta pirmajā daļā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa mērķis ir izvairīties no Zviedrijas valsts publisko līdzekļu cikliskas aprites, un piebilst, ka šis atbrīvojums ir paredzēts, lai sekmētu Zviedrijas pensiju sistēmas stabilitāti un dzīvotspēju.
- 54 Savukārt Eiropas Komisija rakstveida apsvērumos apgalvo, ka minētā atbrīvojuma mērķis nav palīdzēt finansēt Zviedrijas sociālā nodrošinājuma sistēmu, bet gan tas paredzēts, lai izvairītos no nodokļu uzlikšanas sabiedrību izmaksātajām dividendēm, kuras saņem publisko tiesību pensiju fondi rezidenti, un tas izraisītu publisko resursu cirkulāru apriti. Proti, šī iestāde uzskata, ka šī paša atbrīvojuma netiešais mērķis ir izvairīties no tā, ka tādām sabiedriskajām struktūrām kā Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondi būtu jāpiešķir līdzekļi no valsts budžeta, lai kompensētu nodokli, kas citādi tiem būtu jāmaksā.
- 55 Šajā kontekstā, tā kā Zviedrijas shēmas dividenžu, kuras saņēmuši publisko tiesību pensiju fondi, atbrīvošanai no nodokļa mērķis ir izvairīties no Zviedrijas valsts publisko līdzekļu cikliskas aprites – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, jāuzskata – tas, ka šāds pensiju fonds ir daļa no Zviedrijas valsts, ne vienmēr to nostāda situācijā, kas atšķiras no situācijas, kādā atrodas publisko tiesību pensiju iestāde nerezidente.
- 56 Šo mērķi varētu sasniegt arī tad, ja tāpat kā publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm Zviedrijā tiktu piemērots atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko izmaksājušas sabiedrības rezidentes.
- 57 Attiecībā uz Zviedrijas valdības un nodokļu administrācijas argumentu, kas būtībā ir balstīts uz to, ka, ņemot vērā mērķi veicināt Zviedrijas pensiju shēmas stabilitāti un dzīvotspēju atšķirībā no publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem, publisko tiesību pensiju iestāžu nerezidenšu mērķis nav veicināt Zviedrijas sociālā nodrošinājuma sistēmas finansiālo stabilitāti un dzīvotspēju, pietiek norādīt, kā ģenerālvokāts būtībā to darījis secinājumā 30. punktā, ka – lai gan pēc definīcijas katra fonda mērķis ir aizsargāt atsevišķas valsts pensiju sistēmas stabilitāti un dzīvotspēju – šāds apstāklis nevar padarīt neiespējamu pensiju fondu pārrobežu salīdzināšanu.

- 58 Turklāt mērķis veicināt Zviedrijas pensiju shēmas stabilitāti un dzīvotspēju ir definēts tādējādi, ka to izpilda publisko tiesību pensiju fondi rezidenti, savukārt visām publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm automātiski tiek liegts piemērot Likuma (1999:1229) par ienākuma nodokli 7. nodaļas 2. panta pirmajā daļā paredzēto atbrīvojumu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2011. gada 16. jūnijs, Komisija/Austrija, C-10/10, EU:C:2011:399, 34. punkts).
- 59 Otrām kārtām, attiecībā uz atbilstošajiem nošķiršanas kritērijiem, kas noteikti attiecīgajos valsts tiesību aktos, Zviedrijas nodokļu administrācija, kā arī Zviedrijas un Spānijas valdības norādīja, ka vienīgais šajos tiesību aktos noteiktais nošķiršanas kritērijs nav balstīts uz rezidences vietu, bet gan uz to, ka publisko tiesību pensiju fondiem rezidenti ir kopīgs Zviedrijas valsts juridiskās personas statuss.
- 60 Šajā ziņā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Zviedrijas un Somijas vispārējām vecuma pensiju shēmām ir viens un tas pats sociālais mērķis, tas pats uzdevums, kā arī tā pati juridiskā organizācija. To finansēšanas veids ir identisks, un tiem ir līdzīgs darbības veids. Tomēr Somijas publisko tiesību pensiju iestādēm ir zināmas iezīmes, kas atšķiras no Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondu iezīmēm, jo šīm iestādēm ir dažādas juridiskās formas. Turklāt Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondiem nav pienākuma iekasēt pensiju iemaksas un maksāt pensijas, tomēr šo uzdevumu veic Zviedrijas valsts iestādes.
- 61 Kā Komisija būtībā apgalvoja tiesas sēdē, šajā ziņā pietiek norādīt, ka, neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesai, šķiet, ka pensiju iemaksu iekasēšanai, pensiju izmaksai, kā arī attiecīgā fonda juridiskajai formai nav tiešas saiknes ar nodokļu režīmu Zviedrijas sabiedrību saņemtajām dividendēm.
- 62 Līdz ar to jāuzskata – tā kā tikai publisko tiesību pensiju fondiem rezidenti ir piemērojams atbrīvojums, kas paredzēts Likuma (1999:1229) par ienākuma nodokli 7. nodaļas 2. panta pirmajā daļā, jo atbrīvojums nav piemērojams publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm, vienīgais kritērijs, kas var nošķirt Zviedrijas publisko tiesību pensiju fondus un publisko tiesību pensiju iestādes nerezidentes, patiesībā ir fondu rezidences vieta.
- 63 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apstākļus, jākonstatē, ka šajā gadījumā atšķirīgā attieksme pret publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm un publisko tiesību pensiju fondiem rezidenti, kāda konstatēta šī sprieduma 46. punktā, attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

Par primāra vispārējo interešu apsvēruma pastāvēšanu

- 64 Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojumi var tikt pieļauti, ja tie ir pamatoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas ir piemēroti, lai nodrošinātu šo mērķu sasniegšanu, un nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedumi, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 66. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 16. novembris, *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Kapitāla pieaugums, atsavinot daļas), C-472/22, EU:C:2023:880, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 65 Konkrētajā gadījumā Zviedrijas valdība rakstveida apsvērumos norāda, ka, pieņemot, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, Likuma (1999:1229) par ienākuma nodokli 7. nodaļas 2. panta pirmajā daļā paredzētais atbrīvojuma ierobežojums publisko tiesību pensiju fondiem rezidenti esot attaisnots, ņemot vērā divus primārus vispārējo interešu apsvērumus, proti, pirmkārt, nepieciešamību saglabāt Zviedrijas

sociālās politikas mērķi un tās finansēšanu, kā arī, otrkārt, teritorialitātes principu kopā ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm attiecībā uz vecuma pensiju vispārējo shēmu, kura balstīta uz ienākumiem.

- 66 Pirmām kārtām, attiecībā uz nepieciešamību saglabāt Zviedrijas sociālās politikas mērķi Zviedrijas valdība norāda, pirmkārt, ka nodokļu uzlikšana publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem nozīmē, ka atbilstošos nodokļu ieņēmumus šiem fondiem vajadzētu piešķirt ikgadējā budžeta priekšlikumā, lai minētie fondi neizmantotu pašu kapitālu šo nodokļu uzlikšanas finansēšanai. Šādā gadījumā varētu tikt dota priekšroka citām izdevumu jomām, kaitējot vispārējai uz ienākumiem balstītai vecuma pensiju shēmai, un tas samazinātu šo pašu fondu spēju pildīt savu uzdevumu.
- 67 Otrkārt, šī valdība uzsver, ka atbrīvojums no nodokļa, ko saņem publisko tiesību pensiju fondi rezidenti, ļauj nodrošināt tostarp autonomu statusu Zviedrijas vispārējai vecuma pensiju shēmai, kas balstīta uz ienākumiem, un šajā ziņā atsaucas uz 2013. gada 22. oktobra spriedumu *Essent* u.c. (no C-105/12 līdz C-107/12, EU:C:2013:677), kurā Tiesa esot nospriedusi, ka valsts tiesiskais regulējums var būt pamatots pamatbrīvības ierobežojums, ja to nosaka ekonomiska rakstura apsvērumi, kuriem ir vispārējo interešu mērķis. Turklāt šis atbrīvojums ļaujot izvairīties no nelietderīgi smagas valsts līdzekļu cikliskas aprites.
- 68 Šajā ziņā jānorāda, ka administratīvās neērtības pašas par sevi nav pietiekamas, lai attaisnotu šķērslī kapitāla brīvai aprītei (spriedums, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa) (C-342/20, EU:C:2022:276, 90. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 69 Turklāt jākonstatē, ka atšķirībā no lietas, kurā pasludināts 2013. gada 22. oktobra spriedums *Essent* u.c. (no C-105/12 līdz C-107/12, EU:C:2013:677), kas attiecās uz privatizācijas aizliegumu, šajā lietā kapitāla brīvas aprītes ierobežojums neietekmē publisko tiesību pensiju iestāžu nerezidenšu īpašumtiesību režīmu.
- 70 Otrām kārtām, attiecībā uz teritorialitātes principu apvienojumā ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm attiecībā uz vispārējo, uz ienākumiem balstītu vecuma pensiju shēmu Zviedrijas valdība norāda, ka saskaņā ar šo principu dalībvalstij ir tiesības aplikēt ar nodokli ienākumus, kas gūti tās teritorijā. Turklāt Savienības tiesībās dalībvalstij neesot noteikts pienākums piedalīties citu dalībvalstu vecuma pensiju vispārējo sistēmu finansēšanā.
- 71 Šādā veidā šī valdība patiesībā apgalvo, ka attiecīgais kapitāla aprītes ierobežojums ir pamatots ar vajadzību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.
- 72 Šajā ziņā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, attaisnojums, kas izriet no nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarota sadalījuma saglabāšanas starp dalībvalstīm, var tikt pieļauts, ja attiecīgās shēmas mērķis ir novērst tādas darbības, kuras var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 76. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 73 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējusies – kā tas ir pamatlietā – fondiem rezidentiem neuzlikt nodokli par valsts izcelsmes ienākumiem, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, lai attaisnotu nodokļa uzlikšanu fondiem nerezidentiem, kuri saņem šādus ienākumus (spriedums, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 77. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 74 No tā izriet, ka attaisnojums, kas balstīts uz nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarota sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm, arī nav pieņemams.
- 75 Līdz ar to pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums nevar tikt uzskatīts par saderīgu ar LESD normām par kapitāla brīvu apriti, pamatojoties uz to, ka tas ir attaisnots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.
- 76 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrības rezidentes izmaksājušas publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm, piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, savukārt dividendes, kuras tiek izmaksātas publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem, ir atbrīvotas no šāda ieturējuma.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 77 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrības rezidentes izmaksājušas publisko tiesību pensiju iestādēm nerezidentēm, piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, savukārt dividendes, kuras tiek izmaksātas publisko tiesību pensiju fondiem rezidentiem, ir atbrīvotas no šāda ieturējuma.

[Paraksti]