



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2019. gada 13. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprīte – Pensiju fondu aplikšana ar nodokli –
Atšķirīga attieksme pret pensiju fondiem rezidentiem un pensiju fondiem nerezidentiem –
Dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru pensiju fondiem rezidentiem tiek ļauts samazināt savu ar
nodokli aplikamo peļņu, atskaitot pensiju izmaksai paredzētās rezerves, un ieskaitīt par dividendēm
iekasēto nodokli uzņēmumu ienākuma nodoklī – Situāciju salīdzināmība – Pamatojums

Lietā C-641/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht München Abteilung III* (Minhenes Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 23. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 17. novembrī, tiesvedībā

College Pension Plan of British Columbia

pret

Finanzamt München Abteilung III,

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda otrās palātas tiesneša pienākumus, un tiesnesis T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

ģenerālvokāts: P. Pikamēe [*P. Pikamäe*],

sekretārs: D. Diterts [*D. Dittert*], nodaļas vadītājs,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 20. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *College Pension Plan of British Columbia* vārdā – *A. Knebel*, un *T. Bracksiek, Rechtsanwälte*,
- *Finanzamt München Abteilung III* vārdā – *H. Messina*, pārstāve,
- Vācijas valdības vārdā – sākotnēji *T. Henze* un *R. Kanitz*, vēlāk *J. Möller* un *R. Kanitz*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *B.-R. Killmann*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2019. gada 5. jūnija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 63.–65. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *College Pension Plan of British Columbia*, lietu kopību saskaņā ar Kanādas tiesībām dibināta trasta juridiskajā formā, (turpmāk tekstā – “CPP”) un *Finanzamt München Abteilung III* (Minhenes Finanšu pārvaldes III nodaļa, Vācija) saistībā ar CPP saņemto dividendžu par 2007.–2010. gadu aplikšanu ar nodokli.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 Laikposmā no 2007. līdz 2010. gadam pensiju fondi un to darbība bija reglamentēti *Versicherungsaufsichtsgesetz* (Apdrošināšanas uzraudzības likums) redakcijā, kas publicēta 1992. gada 17. decembrī (*BGBI.* 1993 I, 2. lpp.).
- 4 Atbilstoši minētā likuma 112. pantam pensiju fonds ir tiesībspējīga un rīcībspējīga apdrošināšanas institūcija, kas, veicot kapitalizāciju, sniedz arodpensiju kapitāla uzkrāšanas un izmaksas pakalpojumus vienam vai vairākiem darba devējiem darba ņēmēju labā. Pensiju fonds attiecībā uz visiem šiem pakalpojumiem saistībā ar nākotnē izmaksājamo maksājumu vai to saņemšanai veicamo iemaksu apmēru nevar sniegt garantijas, kas būtu līdzīgas apdrošināšanai. Tas darba ņēmējiem piešķir patstāvīgas tiesības saņemt no tā maksājumus, un tam ir pienākums nodrošināt vecuma pensijas izmaksu kā maksājumu mūža garumā.

Pensiju fondu ar juridisko adresi Vācijas teritorijā nodokļu režīms

- 5 Saskaņā ar *Körperschaftsteuergesetz* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) redakcijā, kas ir piemērojama attiecīgajiem faktiem (turpmāk tekstā – “KStG”), 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktu Vācijas pensiju fondam ir pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā kā kapitālsabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir Vācijā. Saskaņā ar KStG 7. panta 1. punktu, lasot to kopsakarā ar KStG 23. panta 1. punktu, uzņēmumu ienākuma nodokļa apmērs ir 15 % no ienākumiem, kas apliekami ar nodokli.
- 6 KStG 8. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir paredzēts, ka ar nodokli apliekamie ienākumi tiek noteikti atbilstoši *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli) redakcijā, kas ir piemērojama attiecīgajiem faktiem (turpmāk tekstā – “EStG”), noteikumiem. Atbilstoši KStG 8. panta 2. punkta un EStG 2. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikumiem, lasot tos kopsakarā, visi pensiju fonda, kuram ir pienākums maksāt nodokli pilnā apmērā, ienākumi ir uzskatāmi par ienākumiem, kas ir gūti no rūpnieciskas vai komercdarbības. Saskaņā ar EStG 2. panta 2. punkta 1. apakšpunktu ienākumi, kas ir gūti no rūpnieciskas vai komercdarbības, ir aplūkotajā taksācijas gadā gūtā peļņa.
- 7 No EStG 4. panta 1. punkta pirmā teikuma izriet, ka peļņa atbilst starpībai starp uzņēmuma aktīviem taksācijas gada beigās un uzņēmuma aktīviem iepriekšējā taksācijas gada beigās, kas ir palielināta par veikto maksājumu summu un samazināta par veikto iemaksu summu. Iesniedzējtiesa precizē, ka šis uzņēmuma aktīvu salīdzinājums tiek veikts, balstoties uz nodokļu bilanci, kura izriet no grāmatvedības bilances.
- 8 Minētā tiesa arī norāda, ka pensiju fonda ieņēmumi sastāv no apdrošināto personu veiktajām iemaksām un peļņas, kas ir gūta, ieguldot pamatkapitālu.

- 9 Saņemtās iemaksas, kas vispirms parādās grāmatvedības bilances kolonnā “aktīvi”, aktīvu palielināšanās rezultātā pēc tam tiek pārvērstas ieguldījumos un tad veido pensiju fonda pamatkapitāla daļu. Pamatkapitālam atbilstošo posteni veido matemātiskie uzkrājumi, kas atrodas tam iepretim kolonnā “pasīvi”. Matemātiskie uzkrājumi ir īpašs uzkrājumu veids nedrošu prasījumu izpildei, un tajos tiek aplēsti arodpensiju maksājumi, kas nākotnē būs jāveic pensiju fondam.
- 10 Ja no pamatkapitāla ir iespējams, veicot ieguldījumus, gūt peļņu, piemēram, dividenžu veidā, grāmatvedībā uzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem tiek tieši kreditēti dažādu pensiju fonda līgumu izpildei šīs peļņas gūšanas gadā, ja šī peļņa atbilst tehniskajai procentu likmei, kas tika piemērota, aprēķinot iemaksas.
- 11 Ja pensiju fonds, ieguldot seguma portfeli, gūst peļņu, kas ir lielāka par tehnisko procentu likmi (tā sauktais “peļņas pārums”), runa ir par grāmatvedībā neuzskaitītajiem ienākumiem no ieguldījumiem. Tie ir jākreditē katra pensiju fonda līguma izpildei vismaz 90 % apmērā, un tā sauktās līdzdalības peļņas pārumā ietvaros tie palielina arodpensiju maksājumu apmēru. Tikai atlikusī peļņas pāruma daļa palielina pensiju fonda peļņu un nav ietverta pensiju fonda veiktajos maksājumos darba ņēmējiem.
- 12 Līdz ar to grāmatvedībā uzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem palielina ne tikai pensiju fonda aktīvus, bet arī matemātiskos uzkrājumus kolonnā “pasīvi”. Kolonnas “pasīvi” novērtējums šajā ziņā atbilst kolonnas “aktīvi” novērtējumam, un tādējādi no dividenžu saņemšanas gūtā peļņa tiek pilnā apmērā neutralizēta.
- 13 Grāmatvedībā neuzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem neietekmē peļņu, jo tie tiek kreditēti dažādo pensiju fonda līgumu izpildei un izpaužas kā atbilstošs pasīvu posteņa palielinājums.
- 14 Attiecībā uz nodokļu bilanci no ieguldījumu veikšanas gūtās peļņas uzkrāšana tādējādi izpaužas kā nodokļu bilancē norādīto aktīvu palielinājums. Turklāt matemātisko uzkrājumu un citu pasīva posteņu palielinājums izraisa atbilstošu pensiju fonda pasīvu palielinājumu un tādējādi aplikšanas ar nodokli ziņā nozīmīgie uzņēmuma aktīvi *EStG* 4. panta 1. punkta pirmā teikuma un 5. panta 1. punkta izpratnē nepalielinās. Tikai, ja grāmatvedībā neuzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem nav jākreditē dažādo pensiju fonda līgumu izpildei, tie izpaužas kā pensiju fonda peļņa, kas arī ir jāņem vērā, aplikot ar nodokli.
- 15 Par pensiju fondu rezidentu saņemtajām dividendēm ir jāmaksā nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kurš atbilstoši *EStG* 43. panta 1. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta un 43. panta 4. punkta, kā arī *EStG* 20. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 20. panta 8. punkta noteikumiem, lasot tos kopsakarā, tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā un kura apmērs atbilstoši *EStG* 43.a panta 1. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunktam ir 25 % no dividenžu bruto summas.
- 16 Saskaņā ar *KStG* 31. panta un *EStG* 36. panta 2. punkta 2. apakšpunkta noteikumiem, lasot tos kopsakarā, nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kas ir ieturēts par pensiju fondiem izmaksātajām dividendēm, veicot nodokļa apmēra aprēķināšanu, ir pilnā apmērā ieskaitāms maksājamajā uzņēmumu ienākuma nodoklī.
- 17 Ja ieturētais nodoklis par ienākumiem no kapitāla pārsniedz noteikto uzņēmumu ienākuma nodokli, peļņas pārums tiek pensiju fondam atmaksāts, kā ir paredzēts *EStG* 36. panta 4. punkta otrajā teikumā.

Pensiju fondu nerezidentu nodokļu režīms

- 18 Saskaņā ar *KStG* 2. panta 1. punktu ārvalstu pensiju fonds, kura vadība vai juridiskā adrese nav Vācijā, ir daļēji apliekams ar uzņēmumu ienākuma nodokli par saviem valsts teritorijā gūtajiem ienākumiem. Atbilstoši *KStG* 8. panta 1. punkta, *EStG* 49. panta 1. punkta 5.a apakšpunkta un 20. panta 1. punkta 1. apakšpunkta noteikumiem, lasot tos kopsakarā, izriet, ka dividendes, ko saņem ārvalstu pensiju fonds, ir ienākumi no kapitāla, uz kuriem attiecas ierobežots nodokļu maksāšanas pienākums.
- 19 Gadījumā, kad pensiju fonds ir daļēji apliekams ar nodokli, nodoklis tiek iekasēts, to ieturot ienākumu gūšanas vietā, un dividenžu izmaksātājam ir jāietur nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kas saskaņā ar *EStG* 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktu un 43.a panta 1. punkta 1. apakšpunktu principā ir 25 % no dividenžu bruto summas.
- 20 Saskaņā ar *EStG* 44.a panta 9. punktu divas piektdaļas no ieturētā un samaksātā nodokļa par ienākumiem no kapitāla sabiedrībām, kurām ir pienākums maksāt nodokli daļējā apmērā, *KStG* 2. panta 1. punkta izpratnē tiek atmaksātas, un tādējādi faktiskais nodokļu slogs par ienākumiem no kapitāla ir 15 %. Dividenžu aplikšana ar nodokli vairākās nodokļu konvencijās arī ir ierobežota 15 % apmērā. Uz lūguma pamata *Bundeszentralamt für Steuern* (Federālā centrālā nodokļu pārvalde, Vācija) veic starpības starp ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla un nodokļu likmi 15 % apmērā atmaksu atbilstoši *EStG* 50.d panta normām.
- 21 Attiecībā uz pensiju fondiem nerezidentiem nodoklis par ienākumiem no kapitāla 15 % apmērā ir galīgs atbilstoši *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktam, kas ir izteikts šādā redakcijā:
- “Uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas ir samaksāts, ieturot ienākumu gūšanas vietā, ir pilnīgi nomaksāts:
- [..]
2. ja ienākumu guvējam ir pienākums maksāt nodokli daļējā apmērā un ienākumi nav gūti no rūpnieciskas darbības un komercdarbības vai lauksaimniecības un mežsaimniecības darbības veikšanas valsts teritorijā.”
- 22 Iesniedzējtiesa arī precizē, ka atbilstoši minētā 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktam nodokļa apmēra aprēķināšanas procedūra, kas ietvertu iespēju pensiju fondiem nerezidentiem nodokli par ienākumiem no kapitāla ieskaitīt maksājamajā nodoklī, ir izslēgta, un tādējādi tās nevar no ienākumu aprēķina bāzes, kas apliekama ar nodokli, atskaitīt arī iespējamus uzņēmējdarbības izdevumus.

Nodokļu nolīgums starp Vāciju un Kanādu

- 23 Nolīgums starp Vācijas Federatīvo Republiku un Kanādu par nodokļu dubultās uzlikšanas ienākuma nodokļa un dažu citu nodokļu jomā novēršanu, kā arī izvairīšanos no nodokļu nomaksas un palīdzības sniegšanu nodokļu jautājumos tika noslēgts Berlīnē 2001. gada 19. aprīlī (*BGBI.* 2002 II, 670. lpp.; turpmāk tekstā – “Nodokļu nolīgums starp Vāciju un Kanādu”). Tā 10. panta 1. punktā ir paredzēts, ka dividendes var tikt apliktas ar nodokli to saņēmēja rezidences valstī. Taču šī nolīguma 10. panta 2. punkta b) apakšpunktā arī dividenžu izcelsmes valstij ir atļauts ieturēt 15 % no to bruto summas.
- 24 Saskaņā ar šī nolīguma 23. panta 1. punkta a) apakšpunktu Kanāda kā rezidences valsts novērš nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm, piemērojot nodokļu ieskaita mehānismu.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 25 *CPP* mērķis ir nodrošināt vecuma pensiju izmaksu kādreizējiem Britu Kolumbijas (Kanāda) provinces ierēdņiem. Šajā nolūkā tas savās bilancēs veido tehniskos uzkrājumus, kas atbilst pensiju garantijas saistībām. Kanādā *CPP* ir pilnībā atbrīvots no peļņas aplikšanas ar nodokli.
- 26 Laikposmā no 2007. līdz 2010. gadam *CPP* netieši ar līdzdalību kopieguldījumu fonda portfeli piederēja kapitāldaļas, kas veido Vācijas akciju sabiedrību kapitālu, šai līdzdalībai nepārsniedzot 1 % no šo sabiedrību kapitāla. Par dividendēm, kas tika saņemtas saistībā ar šīm kapitāldaļām, bija jāmaksā Vācijas nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kura likme ir 15 %, kā ir paredzēts Nodokļu nolīguma starp Vāciju un Kanādu 10. panta 2. punkta b) apakšpunktā.
- 27 2011. gada 23. decembrī *CPP* lūdza atbildētāju pamatlietā to atbrīvot no nodokļa par ienākumiem no kapitāla un tam atmaksāt naudas summu 156 280,10 EUR apmērā, tai pieskaitot procentus, par nodokli, ko tas attiecīgi bija samaksājis. Tā lūgums, tāpat kā vēlāk iesniegtā sūdzība, tika noraidīti. Līdz ar to *CPP* cēla prasību iesniedzējtiesā.
- 28 Iesniedzējtiesa izklāsta, ka savas prasības pamatošanai *CPP* apgalvo, ka, būdams pensiju fonds nerezidents, tas ir piedzīvojis nelabvēlīgāku attieksmi par to, kas tiek piemērota pensiju fondiem rezidentiem. Tā uzsvēra, ka pēdējie minētie var saņemt dividendes, nemaksājot nodokli, jo tiem ir iespēja, veicot nodokļa apmēra aprēķināšanu, ieskaitīt nodokli par ienākumiem no kapitāla uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir ieturēts, vai arī saņemt gandrīz pilnīgu pēdējā minētā atmaksu. Turklāt attiecībā uz šiem fondiem novirzījumi uzkrājumiem pensiju saistību izpildei tiek ņemti vērā kā uzņēmējdarbības izdevumi, un tas ļaujot uzņēmumu ienākuma nodokļa apmēra aprēķināšanas ietvaros samazināt minētā nodokļa apmēru. Taču pensiju fondi nerezidenti nevarot veikt šādu ieskaitīšanu vai saņemt šādas atmaksas, jo šādu pensiju fondu gadījumā uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas tiek samaksāts, to ieturot ienākumu gūšanas vietā, atbilstoši *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktam esot pilnīgi nomaksāts un attiecībā uz viņiem veido galīgo nodokļu slogu.
- 29 Savukārt atbildētāja pamatlietā apgalvo vispirms, ka, lai gan Vācijas pensiju fondi var samaksāto nodokli par ienākumiem no kapitāla ieskaitīt maksājamajā uzņēmumu ienākuma nodokli, tas nav pielīdzināms pilnīgam atbrīvojumam no nodokļa, jo par saņemtajām dividendēm esot jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, kura likme esot 15 % no ienākumiem, kas aplikami ar nodokli. Turpinājumā – nevarot tikt uzskatīts, ka pret pensiju fondu nerezidentu tiek piemērota nelabvēlīgāka attieksme nekā pret pensiju fondu rezidentu tāpēc, ka valsts tiesiskajā regulējumā šādiem fondiem nav sniegta iespēja atskaitīt uzņēmējdarbības izmaksas, jo, tā kā neesot tiešas saiknes starp šādiem uzkrājumiem pensiju saistību izpildei un darbību, kas rada attiecīgos ienākumus, šie fondi neesot salīdzināmā situācijā ar pensiju fondiem rezidentiem. Piedevām iespējams ierobežojums katrā ziņā esot pamatots nodokļu uzraudzības efektivitātes apsvērumu dēļ. Visbeidzot saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu ierobežojums esot likumīgs, jo *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktā paredzētais nodokļa pilnīgas nomaksas koncepts esot ticis ieviests jau ar 1977. gada *KStG* 50. panta 2. punktu un ienākumu sadale ietverot pensiju fonda finanšu pakalpojumu sniegšanu saviem ieguldītājiem.
- 30 Iesniedzējtiesa norāda, ka starp pamatlietas pusēm nav domstarpību par to, ka *CPP* saskaņā ar Vācijas tiesībām var tikt pielīdzināts pensiju fondam. Tai ir šaubas par to, vai ar valsts tiesisko regulējumu – saskaņā ar kuru pensiju fondiem nerezidentiem, kam ir pienākums maksāt nodokli daļējā apmērā, ir liegta iespēja nodokli par ienākumiem no kapitāla ieskaitīt uzņēmumu ienākuma nodokli, kurš ir jāmaksā šiem fondiem, vai saņemt nodokļa par ienākumiem no kapitāla atmaksu, bet pensiju fondiem rezidentiem šādas iespējas nav, un pēdējo minēto gadījumā dividendžu saņemšana neizraisa maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa palielinājumu vai tikai mērenu palielinājumu, ņemot vērā, ka tie var no peļņas, kas aplikama ar nodokli, atskaitīt novirzījumus uzkrājumiem pensiju saistību izpildei, – nav ieviesta LESD 63. un 65. pantam pretrunā esoša atšķirīga attieksme pret šiem fondiem.

- 31 Esot taisnība, ka, runājot par iespēju atskaitīt no peļņas, kas apliekama ar nodokli, novirzījumus uzkrājumiem pensiju saistību izpildei, Vācijas tiesībās neesot noteikuma, kurš būtu līdzīgs lietā, kas ir pamatā 2012. gada 8. novembra spriedumam Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688), aplūkotajam noteikumam, kurā ir skaidri paredzēts, ka novirzījumi matemātiskajiem un līdzīgiem tehniskajiem uzkrājumiem var tikt atskaitīti no ienākumiem, kas apliekami ar nodokli, kā atskaitāmi izdevumi. Taču, kā norāda Vācijas valdība, tikai ar nodokli apliekamais sabiedrības neto kapitāla pieaugums tiek taksācijas gadā aplikts ar nodokli. Kad pensiju fondam tiek izmaksātas dividendes, pensiju fonda aktīvi palielinoties tikai, ja un ciktāl grāmatvedībā neuzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem netiekot kreditēti dažādu pensiju fonda ligumu izpildei. Tā kā izmaksātas dividendes radot matemātisko uzkrājumu un/vai citu pasīvu posteņu palielinājumu, pensiju fonda peļņa paliekot nemainīga, un tādējādi neesot ar nodokli apliekama kapitāla pieauguma. Līdz ar to uzkrājumi pensiju saistību izpildei, kas samazina ar nodokli apliekamo peļņu, esot dividendžu saņemšanas tiešās sekas, un tādējādi, kā norāda iesniedzējtiesa, pensiju fondi rezidenti un nerezidenti atrodoties salīdzināmā situācijā no viedokļa, ka novirzījumi matemātiskajiem un līdzīgiem tehniskajiem uzkrājumiem tiek ņemti vērā kā uzņēmējdarbības izmaksas.
- 32 Iesniedzējtiesai tomēr ir šaubas par to, vai uz LESD 64. panta 1. punktu šajā lietā var atsaukties.
- 33 Pirmkārt, tā izklāsta, ka *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikumi, kuros ir paredzēts, ka ar ieturējumu ienākumu gūšanas vietā nodoklis ir pilnīgi nomaksāts, un kuri ir atšķirīgās attieksmes pret pensiju fondiem rezidentiem un nerezidentiem avots, ir identiski ar 1991. gada *KStG* 50. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikumiem, un līdz ar to pastāvēja jau 1993. gada 31. decembrī. Tas, ka 1993. gada 31. decembrī nodokļu maksātājiem ar pienākumu maksāt nodokli pilnā apmērā bija tiesības no uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīt nodokli par ienākumiem no kapitāla un ka sistēma pēc tam ir tikusi vairākkārt grozīta, nekādi neesot mainījis noteikumus, kuros ir regulēts sabiedrībām, kam ir pienākums maksāt nodokli daļējā apmērā, izmaksātajām dividendēm piemērojamais nodokļu režīms.
- 34 Otrkārt, neesot lielas nozīmes tam, ka pašreizējā nodokļa par ienākumiem no kapitāla likme 25 % apmērā, kas pastāvēja jau 1993. gada 31. decembrī saskaņā ar *EStG* 43. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 43.a panta 1. punkta 1. apakšpunkta noteikumiem, lasot tos kopsakarā, 2001. gada 1. janvārī tika samazināta līdz 20 %, bet pēc tam 2009. gada 1. janvārī tika paaugstināta līdz 25 %, jo tiesību normā, kurā ir regulēta nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieturēšana ienākumu gūšanas vietā, ietvertais princips nav grozīts un attiecībā uz sabiedrībām, kam ir pienākums maksāt nodokli daļējā apmērā, faktiskais nodokļa par ienākumiem no kapitāla slogs ir tikai 15 %.
- 35 Treškārt, iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai starp dividendēm, kuras tiek gūtas no pensiju fonda nerezidenta līdzdalības Vācijas kapitālsabiedrībā, un finanšu pakalpojumu, ko šis pensiju fonds sniedz tajā apdrošinātajām personām, pastāv cēloņsakarība 2015. gada 21. maija sprieduma *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347) izpratnē. Tā norāda, ka daļa doktrīnas uzskata, ka kapitāla ieplūde pensiju fonda ietvaros pati par sevi neveido pietiekami ciešu saikni ar šī paša pensiju fonda veikto finanšu pakalpojumu sniegšanu apdrošināto personu labā. Tomēr tā uzsver, ka pensiju fondu darbības īpatnību dēļ pensiju fonda gūtie ienākumi no ieguldījumiem lielākoties paralēli palielina pensiju fonda saistības pensiju izmaksu jomā, un tādējādi izmaksāto dividendžu aplikšana ar nodokli tieši atsaucas uz apdrošināto personu prasījumiem pret pensiju fondu.
- 36 Šajos apstākļos *Finanzgericht München* (Minhenes Finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai kapitāla aprites brīvībai saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu, lasot to kopā ar LESD 65. pantu, ir pretrunā dalībvalsts tiesību normas, atbilstoši kurām arodpensijas kapitāla uzkrāšanas institūcijai nerezidentei, kas tās galveno struktūru ziņā ir pielīdzināma Vācijas pensiju fondam, netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa par ienākumiem no kapitāla attiecībā uz saņemtajām dividendēm, savukārt attiecīga dividendžu izmaksa iekšzemes pensiju fondiem maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli

nepalielina vai palielina tikai salīdzinoši mazā apmērā, jo tiem pastāv iespēja nodokļa apmēra aprēķināšanas procedūrā savu ar nodokli apliekamo peļņu samazināt, atskaitot uzkrājumus pensiju saistību izpildei, un samaksāto nodokli par ienākumiem no kapitāla neitralizēt, veicot ieskaitu – ja maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis ir mazāks par ieskaitāmo summu – vai saņemot atmaksu?

- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai [KStG] 32. panta 1. punkta 2. apakšpunktā paredzētais kapitāla aprites brīvības ierobežojums attiecībā pret trešajām valstīm ir pieļaujams saskaņā ar LESD 63. pantu, lasot to kopā ar LESD 64. panta 1. punktu, tāpēc ka tas ir saistīts ar finanšu pakalpojumu sniegšanu?”

Par lūgumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu

- 37 Pēc ģenerālvokāta secinājumu nolasišanas Vācijas valdība ar dokumentu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 2. jūlijā, lūdza saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.
- 38 Sava lūguma pamatojumam Vācijas valdība būtībā norāda, ka ģenerālvokāta secinājumi ir balstīti uz faktu konstatējumiem attiecībā uz Vācijas tiesībām, kuri ir nepareizi. Par pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm esot jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis ar 15 % likmi, kas tiekot piemērots dividenžu bruto summai. Nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kurš tiekot ieturēts ienākumu gūšanas vietā un kura apmērs esot 25 % no dividenžu bruto summas, tiekot ieskaitīts šādi noteiktajā uzņēmumu ienākuma nodoklī, tādējādi ieturējums ienākumu gūšanas vietā tiekot atmaksāts 10 % apmērā no dividenžu bruto summas. Principā nodokļu slogs saglabājoties 15 % no dividenžu bruto summas apmērā. Piedevām Vācijas valdība sniedz papildu paskaidrojumus apsvērumiem, ko tā sniedza tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanai. Tā apstiprina, ka apstrīd aprēķinus, ko šajā tiesas sēdē izklāstīja Komisija.
- 39 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 252. panta otro daļu ģenerālvokāts, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē sniedz pamatotus secinājumus lietās, kurās saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga ģenerālvokāta piedalīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar kādu ģenerālvokāts tos izdara (spriedums, 2017. gada 22. jūnijs, *Federatie Nederlandse Vakvereniging* u.c., C-126/16, EU:C:2017:489, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 40 Šajā kontekstā ir jānorāda arī, ka Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Tiesas Reglamentā nav paredzēta iespēja Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētajām ieinteresētajām personām sniegt apsvērumus, atbildot uz ģenerālvokāta sniegtajiem secinājumiem (spriedums, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdz ar to viena lietas dalībnieka vai šādas ieinteresētās personas nepiepriekšēja ģenerālvokāta secinājumiem neatkarīgi no jautājumiem, ko viņš tajos ir izvērtējis, pati par sevi nevar būt mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu pamatojošs iemesls (spriedumi, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 24. punkts, kā arī 2017. gada 29. novembris, *King*, C-214/16, EU:C:2017:914, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 No tā izriet, ka, ciktāl Vācijas valdības iesniegtā lūguma atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu mērķis ir ļaut tai atbildēt uz ģenerālvokāta konstatējumiem, kurus viņš ir izdarījis secinājumos, tas nevar tikt apmierināts.
- 42 Tomēr saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu tā jebkurā brīdī, uzklaujusi ģenerālvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var

būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki vai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētās ieinteresētās personas nav apspriedušas.

- 43 Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru attiecībā uz valsts tiesību sistēmas normu interpretāciju tai principā ir jābalstās uz vērtējumiem, kas izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, un tai nav kompetences interpretēt dalībvalsts tiesības (skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 17. marts, *Naftiliaki Etaireia Thasou* un *Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C-128/10 un C-129/10, EU:C:2011:163, 40. punkts, kā arī 2017. gada 16. februāris, *Agro Foreign Trade & Agency*, C-507/15, EU:C:2017:129, 23. punkts).
- 44 Taču iesniedzējtiesas nolēmums ietver nepieciešamo informāciju par Vācijas tiesību normām un it īpaši par piemērojamajām nodokļu likmēm saskaņā ar šīm tiesību normām, uz kurām Tiesai ir jābalstās.
- 45 Līdz ar to Tiesa, uzklusījusi ģenerālvokātu, uzskata, ka tās rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem un ka tajā ir apspriesti visi argumenti, kas tai ļauj izlemt it īpaši jautājumu par nodokļu slogu attiecībā uz pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm. Piedevām tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklusīšanai Vācijas valdībai bija radīta iespēja atbildēt uz visiem tajā norādītajiem argumentiem un sniegt jebkādus skaidrojumus, kas tai šajā ziņā šķistu nepieciešami.
- 46 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu nav jāizdod.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 47 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksā pensiju fondam rezidentam, pirmkārt, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš var tikt pilnā apmērā ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā šim fondam, un var tikt atmaksāts, ja nodoklis, kurš tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārsniedz fonda maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, un, otrkārt, tās neizraisa ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās peļņas palielinājumu vai arī izraisa tikai mērenu šīs peļņas palielinājumu, pastāvot iespējai no minētās peļņas atskaitīt uzkrājumus pensiju saistību izpildei, savukārt dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, tiek piemērots ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš attiecībā uz šo fondu ir galīgs nodoklis.

Par ierobežojuma LESD 63. panta izpratnē esamību

- 48 No pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī minētās dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās valstīs (skat. pēc analogijas spriedumus, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 39. punkts, kā arī 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 49 It īpaši tas, ka dalībvalsts sabiedrībām nerezidentēm izmaksātajām dividendēm piemēro nelabvēlīgāku attieksmi nekā tā, kas tiek piemērota sabiedrībām rezidentēm izmaksātajām dividendēm, var atturēt citā valstī, nevis šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus šajā dalībvalstī un līdz ar to ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu (šajā

nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 33. punkts; 2012. gada 22. novembris, Komisija/Vācija, C-600/10, nav publicēts, EU:C:2012:737, 15. punkts, un 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 28. punkts).

- 50 Šādu nelabvēlīgāku attieksmi veido tas, ka pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm tiek piemērots smagāks nodokļu slogs par to, kas par šāda paša veida dividendēm ir jāuzņemas pensiju fondiem rezidentiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c., C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 48. punkts). Tas pats attiecas uz pensiju fondam rezidentam izmaksātu dividenžu atbrīvošanu no nodokļa pilnībā vai būtiskā apmērā, kamēr dividendēm, kuras tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, tiek piemērots galīgs nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 32. un 33. punkts).
- 51 Saskaņā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu, kāds izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, uz pensiju fondiem saistībā ar tiem izmaksātajām dividendēm attiecas divi dažādi nodokļu režīmi, kuru piemērošana ir atkarīga no tā, vai tie ir vai nav dividendes izmaksājošās sabiedrības dalībvalsts teritorijas rezidenti.
- 52 No vienas puses, gan pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm, gan pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm tiek piemērots nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kas tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā.
- 53 Taču, no otras puses, attiecībā uz pensiju fondiem nerezidentiem šis nodoklis tiek iekasēts galīgi atbilstoši likmei, kura, kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, atbilst 15 % no dividenžu bruto summas, kā ir paredzēts Nodokļu nolīguma starp Vāciju un Kanādu 10. panta 2. punkta b) apakšpunktā.
- 54 Savukārt attiecībā uz pensiju fondiem rezidentiem nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā atbilstoši likmei, kura, kā norāda iesniedzējtiesa, ir 25 % no dividenžu bruto summas. Tas var tikt pilnā apmērā ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodoklī, kura likme, kā norāda iesniedzējtiesa, ir 15 % no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, un atmaksāts, ja nodoklis, kas ir ieturēts ienākumu gūšanas vietā, ir lielāks par fonda maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli.
- 55 Piedevām saskaņā ar iesniedzējtiesas nolēmumā ietvertajām norādēm dividenžu saņemšana izpaužas kā ļoti neliels fonda rezidenta ar nodokli apliekamās peļņas palielinājums uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķina kontekstā, bet zināmos gadījumos minētā peļņa pat vispār nepalielinās. Kā norāda iesniedzējtiesa, dividenžu saņemšana izraisa tehnisko uzkrājumu attiecīgu proporcionālu palielinājumu un pensiju fonda rezidenta ar nodokli apliekamā peļņa palielinās tikai gadījumā, ja grāmatvedībā neuzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem netiek kreditēti dažādo minētā fonda līgumu izpildei. Kā tika precizēts šī sprieduma 11. punktā, grāmatvedībā neuzskaitītie ienākumi no ieguldījumiem ir jākreditē katra pensiju fonda rezidenta līguma izpildei vismaz 90 % apmērā.
- 56 No tā izriet, ka, tā kā šie saņemtajām dividendēm atbilstošie uzkrājumi tiek atskaitīti no uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinam izmantotās nodokļa bāzes, pensiju fondu nerezidentu saņemtās dividendes nerada nekādu vai tikai ļoti nelielu minētās bāzes palielinājumu.
- 57 Līdz ar to, pat ja sākotnējais nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieturējums par pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm pārsniedz to, kas tiek ieturēts par dividendēm, kuras ir izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem, pamatlietā aplūkotajā Vācijas tiesiskajā regulējumā paredzētais mehānisms, kad nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā pensiju fondam rezidentam, kā arī tas, ka šis nodoklis tiek atmaksāts gadījumā,

ja maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis ir mazāks par ieturēto nodokli par ienākumiem no kapitāla, apvienojumā ar pensiju fonda nodokļa bāzes aprēķināšanas kārtību izraisa to, ka pensiju fondiem rezidentiem izmaksātās dividendes galu galā pilnībā vai daļēji ir atbrīvotas no nodokļa.

- 58 No tā izriet, ka pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm tiek piemērota nelabvēlīgāka attieksme par to, kas tiek piemērota pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm, jo uz pirmajām attiecas galīga aplikšana ar nodokli 15 % apmērā, bet otrās ir pilnīgi vai daļēji atbrīvotas no nodokļa.
- 59 Pretēji tam, ko apgalvo atbildētāja pamatlietā, šāda nelabvēlīgāka attieksme neizriet ne no abu konkrēto valstu attiecīgo kompetenču nodokļu jomā paralēlas īstenošanas, ne no dažādo valstu tiesiskā regulējuma atšķirībām. Tas vien, ka Vācijas Federatīvā Republika īsteno savu kompetenci nodokļu jomā pavisam neatkarīgi no citas valsts nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas, izraisa, no vienas puses, pilnīgu vai gandrīz pilnīgu pensiju fondiem rezidentiem izmaksāto dividenžu atbrīvošanu no nodokļa un, no otras puses, pensiju fondiem nerezidentiem izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli.
- 60 Līdz ar to tāda atšķirīga attieksme pret pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm un dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem, kā tā, kas izriet no pamatlietā aplūkotā Vācijas tiesiskā regulējuma, var atturēt citā, nevis šajā dalībvalstī reģistrētu pensiju fondu veikt ieguldījumus šajā pašā dalībvalstī un tādējādi ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.
- 61 Tomēr ir jāpārbauda, vai šis ierobežojums var būt pamatots no LESD normu viedokļa.

Par pamatojuma esamību

- 62 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu rezidences vietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.
- 63 Tā kā šī tiesību norma ir atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa, tai ir jāpiemēro šaura interpretācija. Līdz ar to tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros ir paredzēta nodokļu maksātāju nošķiršana atkarībā no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kurā tie iegūla savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. Pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants” (spriedums, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55. un 56. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 64 Tādējādi saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu atļautā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai valsts tiesību akts nodokļu jomā varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai būtu pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 65 No Tiesas judikatūras izriet, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība ar valsts iekšējo situāciju ir jāizvērtē, ņemot vērā aplūkotajās valsts tiesību normās izvirzīto mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 66 Piedevām saskaņā ar Tiesas judikatūru tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai noslēdzot konvenciju uzliek ienākuma nodokli ne tikai nodokļa maksātājiem rezidentiem, bet arī nodokļa maksātājiem nerezidentiem attiecībā uz dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, minēto nodokļa maksātāju nerezidentu situācija tuvinās tai, kādā ir nodokļa maksātāji rezidenti (spriedumi, 2011. gada 20. oktobris, Komisija/Vācija, C-284/09, EU:C:2011:670, 56. punkts, kā arī 2015. gada 17. septembris, *Miljoen u.c.*, C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 67 Atbildētāja pamatlietā, kā arī Vācijas valdība tomēr uzsver, ka pensiju fondi rezidenti un pensiju fondi nerezidenti no pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma viedokļa nav objektīvi salīdzināmās situācijās.
- 68 No vienas puses, tāpat kā situācijā, kas tika aplūkota lietā, kura ir pamatā 2008. gada 22. decembra spriedumam *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), atšķirīgā attieksme izrietot no dažādu aplikšanas ar nodokli tehniku piemērošanas rezidentiem un nerezidentiem.
- 69 No otras puses, atšķirīgas attieksmes piemērošana pensiju fondiem rezidentiem un nerezidentiem esot pamatota, jo starp dividenžu saņemšanu Vācijā un izdevumiem, ko veido novirzījumi matemātiskajiem uzkrājumiem un citiem tehniskajiem uzkrājumiem, neesot tiešas saiknes, kas ir prasīta Tiesas judikatūrā saistībā ar rezidentu un nerezidentu situāciju salīdzināmību attiecībā uz tādiem izdevumiem, kuri ir tieši saistīti ar darbību, kas ir radījusi ar nodokli aplikamus ienākumus kādā dalībvalstī (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2015. gada 24. februāris, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 29. punkts).
- 70 Pirmkārt, attiecībā uz argumentu, saskaņā ar kuru atšķirīgā attieksme izrietot no dažādu aplikšanas ar nodokli tehniku piemērošanas rezidentiem un nerezidentiem, ir jānorāda, ka Tiesa 2008. gada 22. decembra sprieduma lietā *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) 41. punktā nosprieda, ka atšķirīga attieksme, kuru veido dažādu aplikšanas ar nodokli tehniku piemērošana atkarībā no nodokļu maksātāja rezidences vietas, attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, lai gan minētā sprieduma 43., 44. un 49. punktā tā tomēr precizēja, ka lietā, kura ir pamatā minētajam spriedumam, aplūkotie ienākumi katrā ziņā bija aplikami ar nodokli neatkarīgi no tā, vai tos bija guvis nodokļu maksātājs rezidents vai nodokļu maksātājs nerezidents, un ka piedevām nav tā, ka dažādas aplikšanas ar nodokli tehnikas noteikti sniegtu priekšrocību to adresātiem rezidentiem.
- 71 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 57. un 58. punkta, pamatlietā aplūkotā Vācijas tiesiskā regulējuma piemērošana izraisa situāciju, ka pensiju fondiem rezidentiem izmaksātās dividendes ir pilnīgi vai daļēji galīgi atbrīvotas no nodokļa, bet uz pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm attiecas galīga aplikšana ar nodokli 15 % apmērā.
- 72 Tādējādi pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā nav paredzēta vienīgi dažāda nodokļu iekasēšanas kārtība atkarībā no valsts izcelsmes dividenžu saņēmēja rezidences vietas. Tas faktiski var izraisīt arī pilnīgu vai gandrīz pilnīgu pensiju fondiem rezidentiem izmaksāto dividenžu atbrīvojumu no nodokļa un līdz ar to piešķirt pēdējiem minētajiem priekšrocību.
- 73 Līdz ar to pamatlietā aplūkotā atšķirīgā attieksme nevar tikt pamatota ar pensiju fondu rezidentu un nerezidentu atšķirīgo situāciju no dažādo aplikšanas ar nodokli tehniku piemērošanas viedokļa.
- 74 Otrkārt, runājot par argumentu attiecībā uz pensiju fondu rezidentu un nerezidentu atšķirīgo situāciju attiecībā uz iespēju ņemt vērā novirzījumus uzkrājumiem pensiju saistību izpildei kā uzņēmējdarbības izdevumus, ir jāatgādina, ka Tiesa ir atzinusi, ka attiecībā uz tādiem izdevumiem kā uzņēmējdarbības izdevumi, kas ir tieši saistīti ar darbību, kura ir radījusi ar nodokli aplikamos ienākumus dalībvalstī, šis valsts rezidenti un nerezidenti ir salīdzināmā situācijā (skat. it īpaši spriedumus, 2011. gada 31. marts, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 40. punkts; 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 37. punkts, un 2015. gada 24. februāris, *Grünewald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 29. punkts).

- 75 Iesniedzējtiesa savā nolēmumā norāda, ka *KStG* 21.a panta normas par matemātiskajiem uzkrājumiem un *KStG* 21. panta 2. punkta normas par uzkrājumiem maksājumu atmaksai nav tiesību normas, ar kurām būtu atļauta uzņēmējdarbības izdevumu atskaitīšana, un ka Vācijas tiesībās nav tāda noteikuma, kurā būtu tieši paredzēts, ka novirzījumi matemātiskajiem un līdzīgiem tehniskajiem uzkrājumiem var tikt atskaitīti no ienākumiem, kas apliekami ar nodokli, kā atskaitāmi izdevumi. Kā tika atgādināts šī sprieduma 43. punktā, Tiesai principā ir jābalstās uz vērtējumiem, kas izriet no valsts tiesību normām, kā tie ir precizēti iesniedzējtiesas nolēmumā.
- 76 Šajā ziņā pamatlietā aplūkotā situācija atšķiras no lietā, kas ir pamatā 2012. gada 8. novembra spriedumam Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688), aplūkotās situācijas, kurā valsts likumdevējs pensiju saistību izpildei uzkrātās summas tieši pielīdzināja izdevumiem, kas ir radušies, lai gūtu vai saglabātu ienākumus no saimnieciskās darbības.
- 77 Līdz ar to šī sprieduma 74. punktā atgādinātajai judikatūrai nav nozīmes, izvērtējot pensiju fonda nerezidenta un pensiju fonda rezidenta situāciju salīdzināmību no pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma viedokļa. Tādējādi apstākļi, uz kuru atsaucas Vācijas valdība un saskaņā ar kuru novirzījumi matemātiskajiem uzkrājumiem un citiem tehniskajiem uzkrājumiem neesot izdevumi, kas ir radušies nolūkā gūt peļņu no dividendēm, nevar likt apšaubīt šo situāciju salīdzināmību.
- 78 Šajos apstākļos ir jāmin, kā norāda iesniedzējtiesa – ja saņemtās dividendes palielina matemātiskos uzkrājumus un citus pasīvu posteņus, pensiju fonda peļņa paliek nemainīga, un tādējādi nav ar nodokli apliekama kapitāla pieauguma. Tā piebilst, ka uzkrājumi pensiju saistību izpildei, kas samazina ar nodokli apliekamo peļņu, ir dividendžu saņemšanas tiešās sekas. Līdz ar to, kā norāda iesniedzējtiesa, pensiju fondi rezidenti un nerezidenti ir salīdzināmā situācijā no tā viedokļa, ka novirzījumi matemātiskajiem un līdzīgiem tehniskajiem uzkrājumiem tiek ņemti vērā, lai noteiktu to nodokļu bāzi attiecībā uz to saņemtajām dividendēm.
- 79 Tādējādi no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka starp dividendžu saņemšanu, matemātisko uzkrājumu un pasīvu posteņu palielinājumu un fondu nerezidentu nodokļu bāzes palielinājuma neesamību pastāv cēloņsakarība, jo dividendes, kas tiek izmantotas tehniskajiem uzkrājumiem, nepalielina pensiju fonda ar nodokli apliekamo peļņu; to turklāt tiesas sēdē apstiprināja Vācijas valdība. Kā norāda šī valdība, no ieguldījumiem saņemtajai peļņai lielā mērā ir jāsniedz labums apdrošinātajai personai tādā ziņā, ka tā nevar palikt pensiju fondā un ka ienākumi ir nosacījums izdevumiem uzkrājumu veidošanai.
- 80 Valsts tiesiskais regulējums, kas pieļauj pilnīgi vai gandrīz pilnīgi atbrīvot no nodokļa pensiju fondiem rezidentiem izmaksātās dividendes, tādējādi atvieglo šādu fondu kapitāla uzkrāšanu, taču, kā tiesas sēdē norādīja Vācijas valdība, visiem pensiju fondiem principā ir pienākums apdrošināšanas prēmijas ieguldīt kapitāla tirgū, lai tās radītu ienākumus dividendžu formā, kuras ļauj tiem apmierināt savas nākotnes saistības saskaņā ar apdrošināšanas līgumiem.
- 81 Pensiju fonds nerezidents, kurš saņemtās dividendes izmanto pensiju, kas tam būs nākotnē jāizmaksā, uzkrājumiem, ar nodomu vai saskaņā ar tā rezidences valsti spēkā esošajām tiesībām šajā ziņā ir situācijā, kas ir salīdzināma ar pensiju fonda rezidenta situāciju.
- 82 Vai tā tas ir pamatlietā aplūkotajā situācijā, ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 83 Gadījumā, ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka pensiju fonds nerezidents ir salīdzināmā situācijā ar pensiju fondu rezidentu no tā viedokļa, ka dividendes tiek izmantotas pensiju uzkrājumiem, vēl būtu jāizvērtē, vai pamatlietā aplūkotā atšķirīgā attieksme attiecīgā gadījumā var būt pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 54. un 56. punkts).

- 84 Šajā ziņā vispirms, tā kā Vācijas valdība tiesas sēdē uzsvēra, ka pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums iekļaujas sabalansēta nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījuma starp dividenžu izcelsmes dalībvalsti un pensiju fonda rezidences valsti kontekstā, ir jāatgādina, ka nepieciešamība saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ir iemesls, kas var pamatot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, it īpaši, ja attiecīgo valsts pasākumu mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2019. gada 26. februāris, X (Trešajās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 72. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 85 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējusies fondiem nerezidentiem izmaksātās dividendes pilnīgi vai gandrīz pilnīgi atbrīvot no nodokļa, tā nevar atsaukties uz nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, lai pamatotu pensiju fondiem nerezidentiem izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 20. oktobris, Komisija/Vācija, C-284/09, EU:C:2011:670, 78. punkts; 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 48. punkts, kā arī 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 71. punkts).
- 86 Tādējādi uz nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un trešajām valstīm nevar atsaukties, lai pamatotu pamatlietā aplūkoto kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.
- 87 Turpinājumā attiecībā uz iesniedzējtiesas minēto nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību, ar kuru arī varētu pamatot tiesisko regulējumu ar pamatbrīvību ierobežošanas potenciālu, ar nosacījumu, ka ir pierādīta tiešas saiknes esamība starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus, turklāt šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 79. un 80. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra), pietiek norādīt, ka Vācijas valdība nav atsaukusies uz to, ka šāda tieša saikne, kurai noteikti ir jābūt, lai šāds pamatojums varētu tikt apstiprināts, pastāvētu.
- 88 Visbeidzot attiecībā uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, kas ir primārs vispārējo interešu apsvēruma, kurš arī var pamatot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu (spriedums, 2019. gada 26. februāris, X (Trešajās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 74. punkts) un kuru ir minējusi arī iesniedzējtiesa, ir jānorāda, ka Tiesas rīcībā esošajos lietas materiālos nav informācijas, kas ļautu uzskatīt, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais būtu piemērots šī mērķa īstenošanai.
- 89 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu – saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksā pensiju fondam rezidentam, pirmkārt, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš var tikt pilnā apmērā ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā šādam fondam, un var tikt atmaksāts, ja nodoklis, kurš tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārsniedz fonda maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, un, otrkārt, tās neizraisa ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās peļņas palielinājumu vai arī izraisa tikai mērenu šīs peļņas palielinājumu, pastāvot iespējai no minētās peļņas atskaitīt uzkrājumus pensiju saistību izpildei, savukārt dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, tiek piemērots ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš attiecībā uz šo fondu ir galīgs nodoklis, – ja pensiju fonds nerezidents saņemtās dividendes izmanto pensiju, kas tam būs nākotnē jāizmaksā, uzkrājumiem, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otro jautājumu

- 90 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais – saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksā pensiju fondam rezidentam, pirmkārt, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš var tikt pilnā apmērā ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir jāmaksā šim fondam, un var tikt atmaksāts, ja nodoklis, kurš tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārsniedz fonda maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, un, otrkārt, tās neizraisa ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās peļņas palielinājumu vai arī izraisa tikai mērenu šīs peļņas palielinājumu, pastāvot iespējai no minētās peļņas atskaitīt uzkrājumus pensiju saistību izpildei, savukārt dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, tiek piemērots ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš attiecībā uz šo fondu ir galīgs nodoklis, – var tikt uzskatīts par ierobežojumu, kas ir pastāvējis 1993. gada 31. decembrī, šīs tiesību normas piemērošanas nolūkā.
- 91 Saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu LESD 63. pants neliedz attiecināt uz trešajām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ja tā ietver tiešas investīcijas – arī investīcijas nekustamajā īpašumā –, kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū.
- 92 Runājot par LESD 64. panta 1. punktā noteikto laika kritēriju, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai arī tiesību aktu saturs, kas pastāv Savienības tiesību aktā noteiktajā datumā, principā ir jānosaka valsts tiesai, Tiesas pienākums ir sniegt tāda Savienības jēdziena interpretācijas elementus, kurš ir pamatā atkāpi ietverošā tiesiskā regulējuma piemērošanai noteiktā datumā “pastāvošiem” valsts tiesību aktiem (spriedums, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 93 Jēdziena “ierobežojum[i, kas pastāvēja] 1993. gada 31. decembrī” LESD 64. panta 1. punkta izpratnē nosacījums ir, ka atbilstošās tiesību normas, kurās ir ietverts attiecīgais ierobežojums, kopš šī datuma nepārtraukti ir bijušas attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas daļa. Pretējā gadījumā dalībvalsts jebkurā brīdī varētu kapitāla apritei uz trešajām valstīm vai no tām no jauna ieviest ierobežojumus, kuri valsts tiesību sistēmā pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, bet netika saglabāti (spriedumi, 2011. gada 5. maijs, *Prunus* un *Polonium*, C-384/09, EU:C:2011:276, 34. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 20. septembris, EV, C-685/16, EU:C:2018:743, 74. punkts).
- 94 Tomēr Tiesa jau ir nospriedusi, ka ikviens valsts pasākums, kas ir noteikts pēc minētā datuma, šī iemesla dēļ vien nav automātiski izslēgts no atkāpi ietverošā tiesiskā regulējuma, kas ir ieviests ar attiecīgo Savienības tiesību aktu. No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka šādiem “pastāvošiem” ierobežojumiem var pielīdzināt tos, kuri ir paredzēti tiesību normās, kas ir pieņemtas pēc šī datuma un kas pēc būtības ir identiskas iepriekšējam tiesiskajam regulējumam, vai ar ko tiek vienīgi samazināts vai atcelts iepriekšējā tiesiskajā regulējumā ietverts šķērslis tiesību un aprites brīvību īstenošanai. Savukārt tiesiskais regulējums, kura pamatā ir atšķirīga loģika nekā iepriekšējās tiesībās un ar kuru tiek ieviestas jaunas procedūras, nav pielīdzināms šajā datumā pastāvošajam tiesiskajam regulējumam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 48. punkts; 2018. gada 20. septembris, EV, C-685/16, EU:C:2018:743, 75. punkts, kā arī 2019. gada 26. februāris, X (Trešajās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 37. un 39. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 95 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka *KStG* 32. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikums, kurā ir paredzēts, ka ar ieturējumu ienākumu gūšanas vietā nodoklis ir pilnīgi nomaksāts, un kurš ir atšķirīgās attieksmes pret pensiju fondiem rezidenti un nerezidenti avots, pastāvēja jau 1993. gada 31. decembrī kā 1991. gada *KStG* 50. panta 1. punkta 2. apakšpunkta noteikums ar identisku formulējumu, kā arī darbības veidu.

- 96 Taču *CPP* Tiesā uzsver, ka pensiju fondi Vācijas tiesībās 1993. gada 31. decembrī nebija pazīstami, jo tie apdrošināšanas tiesībās un *KStG* tika iekļauti tikai no 2002. gada 1. janvāra, un ka pirms šī datuma nebija arī īpaša nodokļu tiesiskā regulējuma attiecībā uz pensiju fondiem.
- 97 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, lai gan 1993. gada 31. decembrī dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksāja tiesību subjektiem nerezidentiem, tika piemērota vai nu tāda pati attieksme kā dividendēm, kuras tika izmaksātas tiesību subjektiem rezidentiem, vai atšķirīga attieksme, kas bija labvēlīgāka par to, kura tika piemērota dividendēm, kas tika izmaksātas tiesību subjektiem rezidentiem, bet pēc šī datuma tika ieviests atbrīvojums no nodokļa par labu dividendēm, kuras tika izmaksātas sabiedrībām rezidentēm, ir jāuzskata, ka laika kritērijs nav izpildīts, jo kapitāla brīvas aprites ierobežojumu veidojošais elements, proti, atbrīvojums no nodokļa, ir ticis ieviests vēlāk, atkāpjoties no agrāko tiesību aktu loģikas un ieviešot jaunu procedūru (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 50.–52. punkts).
- 98 Tādējādi iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai īpaša tiesiskā regulējuma attiecībā uz pensiju fondiem ieviešanas dēļ pēc 1993. gada 31. decembra pensiju fondu nerezidentu situācija ir kļuvusi nelabvēlīgāka par pensiju fondu rezidentu situāciju attiecībā uz dividendēm, kuras tiem izmaksā sabiedrības rezidentes, un vai tādējādi nevar tikt uzskatīts, ka šajā lietā aplūkoto ierobežojumu veidojošais elements šajā datumā ir pastāvējis. Saistībā ar šo vērtējumu iesniedzējtiesai būs jāņem vērā, ka nosacījumi, kuriem ir jāatbilst valsts tiesiskajam regulējumam, lai varētu tikt uzskatīts, ka tas “pastāvēja” 1993. gada 31. decembrī, neatkarīgi no atbilstošo valsts tiesību normu grozījumiem pēc šī datuma ir jāinterpretē šauri (spriedumi, 2018. gada 20. septembris, EV, C-685/16, EU:C:2018:743, 81. punkts, kā arī 2019. gada 26. februāris, X (Trešajās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 42. punkts).
- 99 Ja tas tā būtu, laika kritērijs nevar tikt uzskatīts par izpildītu.
- 100 Attiecībā uz materiāltiesisko kritēriju ir jāatgādina, ka LESD 64. panta 1. punktā ir ietverts izsmelošs kapitāla aprites veidu, kuriem LESD 63. panta 1. punktu var nepiemērot, uzskaitījums, un tas kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Wagner-Raith*, C-560/13, EU:C:2015:347, 21. punkts).
- 101 Tiesa šajā ziņā jau ir precizējusi, ka kapitāla aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kura ietver portfeļa ieguldījumus, ierobežojumi nepieder pie kapitāla aprites, kas ietver “tiešas investīcijas”, kuras ir minētas šajā LESD 64. panta 1. punktā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešajās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 28. punkts).
- 102 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa norāda, ka *CPP* līdzdalība dividendes izmaksājošo sabiedrību kapitālā nekad nav pārsniegusi 1 %, kas ir daļa, kura atbilst tā saucamajiem “portfeļa” ieguldījumiem, ar ko tiek apzīmēta vērtspāpīru iegāde kapitāla tirgū, kura tiek īstenota vienīgi ar nodomu veikt kapitāla ieguldīšanu bez nolūka ietekmēt uzņēmuma vadību un kontroli, un tādējādi nevar tikt uzskatīts, ka tāda situācija kā pamatlietā aplūkotā attiektos uz kapitāla apriti, kas ietver “tiešas investīcijas” LESD 64. panta 1. punkta izpratnē.
- 103 Tomēr, tā kā pensiju fonds var tajā apdrošinātajām personām sniegt finanšu pakalpojumus, vēl ir jāpārbauda arī, vai tāda kapitāla aprīte kā tā, uz ko attiecas pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums, ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu LESD 64. panta 1. punkta izpratnē.
- 104 Šajā ziņā ir jānorāda, ka noteicošais kritērijs LESD 64. panta 1. punkta piemērošanai attiecas uz cēloņsakarību starp kapitāla apriti un finanšu pakalpojumu sniegšanu, nevis uz strīdīgā valsts pasākuma piemērojamību personām vai tā saikni drīzāk ar šādu pakalpojumu sniedzēju, nevis to saņēmēju. Šīs tiesību normas piemērošanas joma ir definēta, atsaucoties uz kapitāla aprites veidiem, uz kuriem var attiekties ierobežojumi (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Wagner-Raith*, C-560/13, EU:C:2015:347, 39. punkts).

- 105 Tādējādi, lai uz valsts pasākumu varētu attiecināt minēto atkāpi, tam ir jāattiecas uz kapitāla apriti, kurai ir pietiekami cieša saikne ar finanšu pakalpojumu sniegšanu, proti, starp kapitāla apriti un finanšu pakalpojumu sniegšanu ir jābūt cēloņsakarībai (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Wagner-Raith*, C-560/13, EU:C:2015:347, 43. un 44. punkts).
- 106 Tādējādi LESD 64. panta 1. punkts attiecas uz valsts tiesisko regulējumu, kas, būdams piemērojams kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ierobežo finanšu pakalpojumu sniegšanu (spriedums, spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Wagner-Raith*, C-560/13, EU:C:2015:347, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 107 Runājot par ieguldījumu fondu, kas atrodas Lielbritānijas aizjūras teritorijā, kapitāldaļu iegādi, kā arī par no tām izrietošo dividenžu saņemšanu, 2015. gada 21. maija sprieduma *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347) 46. punktā Tiesa atzina, ka tās ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu, ko šie ieguldījumu fondi īsteno konkrētā ieguldītāja labā. Tiesa precizēja, ka šāds ieguldījums it īpaši šo pakalpojumu dēļ attiecīgajam ieguldītājam ļauj gūt labumu no dažādo aktīvu lielākas diversifikācijas, kā arī labāka riska sadalījuma.
- 108 Kā ir norādīts ģenerālvokāta secinājumu 100. punktā, pensiju fonda veiktās līdzdalības iegūšanas un tā attiecīgi saņemto dividenžu primārais uzdevums ir saglabāt aktīvus un garantēt izveidotos uzkrājumus, izmantojot lielāku diversifikāciju un labāku riska sadalījumu, lai nodrošinātu savu pensiju izmaksas saistību izpildi attiecībā uz tajā apdrošinātajām personām. Tātad šī līdzdalības iegūšana un šīs dividendes pirmām kārtām ir līdzeklis, ko pensiju fonds izmanto, lai varētu izpildīt savas pensiju saistības, nevis pakalpojums, ko tas sniedz tajā apdrošinātajām personām.
- 109 Šajos apstākļos ir jāsecina, ka nepastāv pietiekami cieša saikne cēloņsakarības formā šī sprieduma 104.–106. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē starp kapitāla apriti, uz kuru attiecas pamatlīnētā aplūkots tiesiskais regulējums par pensiju fonda dividenžu saņemšanu, un finanšu pakalpojumu sniegšanu LESD 64. panta 1. punkta izpratnē.
- 110 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums – saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksā pensiju fondam rezidentam, pirmkārt, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš var tikt pilnā apmērā ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā šim fondam, un var tikt atmaksāts, ja nodoklis, kurš tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārsniedz fonda maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, un, otrkārt, tās neizraisa ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās peļņas palielinājumu vai arī izraisa tikai mērenu šīs peļņas palielinājumu, pastāvot iespējai no minētās peļņas atskaitīt uzkrājumus pensiju saistību izpildei, savukārt dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, tiek piemērots ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš attiecībā uz šo fondu ir galīgs nodoklis, – nevar tikt uzskatīts par ierobežojumu, kas ir pastāvējis 1993. gada 31. decembrī, šīs tiesību normas piemērošanas nolūkā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 111 Attiecībā uz pamatlīnētās pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospiež:

- 1) LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu – saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksā pensiju fondam rezidentam, pirmkārt, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš var tikt pilnā apmērā ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodoklī, kas ir jāmaksā šim fondam, un var**

tikt atmaksāts, ja nodoklis, kurš tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārsniedz fonda maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, un, otrkārt, tās neizraisa ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās peļņas palielinājumu vai arī izraisa tikai mērenu šīs peļņas palielinājumu, pastāvot iespējai no minētās peļņas atskaitīt uzkrājumus pensiju saistību izpildei, savukārt dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, tiek piemērots ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš attiecībā uz šo fondu ir galīgs nodoklis, – ja pensiju fonds nerezidents saņemtās dividendes izmanto pensiju, kas tam būs nākotnē jāizmaksā, uzkrājumiem, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

- 2) LESD 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesiskais regulējums – saskaņā ar kuru dividendēm, ko sabiedrība rezidente izmaksā pensiju fondam rezidentam, pirmkārt, tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš var tikt pilnā apmērā atskaitīts no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas ir jāmaksā šim fondam, un var tikt atmaksāts, ja nodoklis, kurš tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārsniedz fonda maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, un, otrkārt, tās neizraisa ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās peļņas palielinājumu vai arī izraisa tikai mērenu šīs peļņas palielinājumu, pastāvot iespējai no minētās peļņas atskaitīt uzkrājumus pensiju saistību izpildei, savukārt dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, tiek piemērots ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš attiecībā uz šo fondu ir galīgs nodoklis, – nevar tikt uzskatīts par ierobežojumu, kas ir pastāvējis 1993. gada 31. decembrī, šīs tiesību normas piemērošanas nolūkā.

[Paraksti]