Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA [*GERARD HOGAN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 19. novembrī[1]

Lieta C-480/19

E,
piedaloties
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(*Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprite – Nodokļu tiesību akti – Ienākuma nodoklis – Kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma nerezidenta, kas dibināts uz statūtu pamata, sadalītā peļņa personai, kas dzīvo dalībvalstī – Atšķirīga attieksme starp atbilstoši līgumtiesībām izveidota kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma (PVKIU) sadalītās peļņas daļām un atbilstoši statūtiem izveidota kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma izmaksātajām dividendēm – Kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma rezidenta neiespējamība būt izveidotam uz statūtu pamata

I. Ievads

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu skar LESD 63. un 65. panta interpretāciju. Tas vēlreiz liek apsvērt jautājumu par to, kas ir uzskatāms par diskriminējošu nodokļu uzlikšanu kapitāla brīvu apriti regulējošo noteikumu kontekstā.

2. Lūgums iesniegts, izskatot strīdu starp E un *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu pārvalde, Somija) saistībā ar minētās pārvaldes 2017. gada 10. novembra lēmumu, ar kuru tā nolēma, ka peļņa, kuru Luksemburgas ieguldījumu sabiedrība ar mainīgu kapitālu (*SICAV*: *Société d'investissement à Capital Variable*) ir izmaksājusi E, Somijā ir apliekama ar nodokli kā ienākumi no algota darba.

3. No šīs lietas skaidri izriet nepieciešamība precīzi identificēt pasākumu vai pasākumus, kas šajā ziņā var būt diskriminējoši un tādējādi ir uzskatāmi par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, lai dalībvalstīm būtu skaidrs, kādi tiesiska rakstura pasākumi ir jāpieņem, lai to novērstu.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. ES tiesības

4. Savienības tiesībās pašlaik ir nošķirti divi kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu veidi: pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi (PVKIU) un kolektīvo ieguldījumu iestādes, kas nav kvalificējamas par PVKIU (alternatīvo ieguldījumu fondi jeb AIF).

1 Oriģinālvaloda – angļu.

5. Saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2009/65/EK (2009. gada 13. jūlijs) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV 2009, L 302, 32. lpp.; turpmāk – "PVKIU direktīva") 4. apsvērumu šīs direktīvas mērķis ir "nodrošināt kopīgus pamatnoteikumus par dalībvalstīs nodibināto PVKIU darbības atļaušanu, uzraudzību, struktūru, darbību un informāciju, kas tiem jāpublicē". Saskaņā ar 83. apsvērumu šai direktīvai nevajadzētu ietekmēt valstu noteikumus par aplikšanu ar nodokļiem.

6. Direktīvas 1. panta 3. punktā ir paredzēts:

"[PVKIU] drīkst izveidot atbilstīgi līgumtiesībām (kā kopīgos fondus, ko pārvalda pārvaldības sabiedrības) vai trasta tiesībām (kā ieguldījumu fondus) vai saskaņā ar statūtiem (kā ieguldījumu sabiedrības)."

B. Somijas tiesības

1. Finanšu tiesības

7. Saskaņā ar iesniedzējtiesas un Somijas valdības sniegto informāciju Somijas tiesību akti ļauj izveidot tikai tādus ieguldījumu fondus, kam saskaņā ar *Sijoitusrahastolaki (48/1999)* (Likums Nr. 48/1999 par ieguldījumu fondiem), ar kuru ir ieviesta PVKIU direktīva, ir līgumtiesību forma, proti, tie ir "kopīgie fondi" šīs direktīvas izpratnē. Šāda ierobežojuma mērķis ir ieguldītāju aizsardzība. Statūtu un attiecīgi arī juridiskās personas statusa neesamības gadījumā tiek pieņemts, ka šo kopīgo fondu pārvaldītie aktīvi ir ieguldītāju tiešā turējumā, lai pārvaldības sabiedrības maksātnespējas gadījumā šos aktīvus nevarētu izmantot kreditoru prasījumu segšanai [2].

2. Nodokļu tiesības

8. Somijas nodokļu tiesību aktos ienākumi no kapitāla (ko es ērtības labad saukšu par "kapitāla ienākumiem") ir nošķirti no ienākumiem no algota darba. Kapitāla ienākumi, kas nepārsniedz 30 000 EUR, tiek aplikti ar 30 % lielu procentu likmi, bet ar nodokli apliekamie ienākumi, kas pārsniedz 30 000 EUR, tiek aplikti ar 34 % lielu nodokļa likmi. Ienākumiem no algota darba noteikta progresīvā ienākuma nodokļa likme, kas tās lielākajā apmērā ir vairāk nekā 50 %.

9. Saskaņā ar *Tuloverolaki* (Likums par ienākuma nodokli) 32. pantu "Kapitāla ienākumi" ienākumi no aktīviem, peļņa no aktīvu nodošanas un citi šādi ienākumi, ko var uzskatīt par tādiem, kuri ir radušies no aktīviem, ir uzskatāmi par kapitāla ienākumiem. Kapitāla ienākumi ir arī ienākumi no dividendēm saskaņā ar minētā likuma 33.a–33.d panta noteikumiem.

2 Papildus PVKIU direktīvas regulētajiem kopējiem fondiem Somijas tiesību akti ļauj izveidot alternatīvo ieguldījumu fondus, proti, fondus, kas tiek regulēti nevis ar PVKIU direktīvu, bet gan ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2011/61/ES (2011. gada 8. jūnijs) par alternatīvo ieguldījumu fondu pārvaldniekiem un ar ko groza Direktīvas 2003/41/EK un 2009/65/EK un Regulas (EK) Nr. 1060/2009 un (ES) Nr. 1095/2010 (OV 2011, L 174, 1. lpp.). Iesniedzējtiesa apgalvo, ka Somijas tiesību akti ļauj izveidot AIFP tikai līgumtiesību formā. Tomēr Somijas valdības apsvērumos minētais liecina par to, ka AIFP fondus atļauts izveidot, arī pamatojoties uz statūtiem. Atbildes uz Tiesas lūgumu sniegt paskaidrojumus 33. punktā šī valdība konkrēti norādījusi: "Piemēram, ja vietējais riska ieguldījumu fonds ir izveidots akciju sabiedrības formā, šim fondam piemērojami tie paši noteikumi par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas ir piemērojami parastajām akciju sabiedrībām [..]."

a) Peļņas sadalei, kuru veikusi persona ar juridiskās personas statusu, piemērojamais nodokļu režīms

10. Saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātu uzņēmumu peļņai tiek piemērota 20 % nodokļa likme. Sadalītā peļņa ir dividendes, un attiecīgi peļņa ir uzskatāma par kapitāla ienākumiem [3]. Lielāka vai mazāka peļņas daļa ir izslēgta no nodokļu režīma – atkarībā no tā, vai uzņēmums, kas veic peļņas sadali, ir iekļauts regulētā tirgus sarakstā. Šāds izņēmums, kas vienmēr ir tikai daļējs, tiek piemērots ar mērķi novērst dubulto aplikšanu ar nodokli, pirmo reizi – uzņēmuma līmenī un otrreiz – kad ieguldītājiem tiek izmaksātas dividendes [4].

11. Likuma par ienākuma nodokli 33.a pantā "Biržas sarakstā iekļauta uzņēmuma dividenžu sadale" konkrēti ir noteikts:

"85 % no biržas sarakstā iekļauta uzņēmuma sadalītajām dividendēm ir kapitāla ienākumi un 15 % ir ar nodokli neapliekami ienākumi.

[..]"

12. Minētā likuma 33.b pantā "Biržas sarakstā neiekļauta uzņēmuma dividenžu sadale" ir noteikts:

"25 % no biržas sarakstā neiekļauta uzņēmuma sadalītajām dividendēm ir ar nodokli apliekami kapitāla ienākumi un 75 % ir ar nodokli neapliekami ienākumi, līdz summai, kas nepārsniedz 8 % no gada ienākumiem, kas tiek aprēķināta, pamatojoties uz akcijas matemātisko vērtību taksācijas gadā, un kas ir norādīta *laki varojen arvostamisesta verotuksessa annettu laki (1142/2005)* [Likumā par aktīvu novērtēšanu nodokļu vajadzībām (1142/2005)]. Ja nodokļu maksātāja saņemto dividenžu summa pārsniedz 150 000 EUR, 85 % no dividendēm ir uzskatāmi par kapitāla ienākumiem un 15 % ir ar nodokli neapliekami ienākumi.

Daļā, kas pārsniedz šā panta pirmajā daļā minētos gada ienākumus, 75 % ir uzskatāmi par ienākumiem no algota darba un 25 % ir ar nodokli neapliekami ienākumi.

Neskarot citus šā likuma noteikumus par dividenžu aplikšanu ar nodokli, dividende ir uzskatāma par ienākumiem no algota darba, ja saskaņā ar statūtiem, kopsapulces lēmumu, akcionāru līgumu vai cita veida vienošanos dividenžu sadale ir uzskatāma par atlīdzību par ieguldījumiem darbā, kurus veicis dividendes labuma guvējs vai tieši ieinteresēta persona. Dividende ir uzskatāma par tās personas ienākumiem, kura ir veikusi ieguldījumus attiecīgajā darbā.

[..]"

3 Pēc 2014. gadā veiktās reformas uzņēmumu ienākuma nodoklis tika samazināts un nodokļu slogs tika uzlikts akcionāriem.

4 Tiesai iesniegtajā lietā nav paskaidrots iemesls, kādēļ dividendes, kuras izmaksā biržas sarakstā iekļauti uzņēmumi, un dividendes, kuras izmaksā biržas sarakstā neiekļauti uzņēmumi, tiek apliktas ar atšķirīgu nodokļa likmi.

b) Peļņas sadalei, kuru veikuši vietējie tradicionālie ieguldījumu fondi, piemērojamais nodokļu režīms

13. Somijas fondi, kuriem tiek piemērota PVKIU direktīva, lai gan tiem nav juridiskās personas statusa, tiek uzskatīti par nodokļu maksātājiem Somijas nodokļu tiesību izpratnē[5]. Attiecīgi tiem būtu piemērojams Somijas uzņēmumu ienākuma nodoklis, taču saskaņā ar Somijas tiesību aktiem tie no tā ir atbrīvoti. Tādēļ ieguldījumi, kas veikti ar šo fondu starpniecību, nodokļa piemērošanas nolūkos tiek uzskatīti par ieguldījumiem, kurus tieši veikuši paši ieguldītāji, un tādējādi tie tiek aplikti ar nodokli tikai ieguldītāju līmenī.

14. Attiecībā uz šo fondu sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokļiem jānorāda, ka šie ienākumi attiecībā pret individuāliem ieguldītājiem ir uzskatāmi par peļņas daļām un nevis dividendēm, ņemot vērā to, ka šiem fondiem nav juridiskās personas statusa. Individuāliem ieguldītājiem par šiem ienākumiem tādējādi tiek uzlikts nodoklis pilnā apmērā, piemērojot 30 % likmi (vai 34 % likmi, ja kapitāla ienākumi pārsniedz 30 000 EUR).

c) Peļņas sadalei, kuru veikuši ārvalstu uzņēmumi, piemērojamais nodokļu režīms

15. Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta "Ārvalstu uzņēmuma izmaksātas dividendes" pirmajā līdz trešajā daļā ir paredzēts:

"Dividendes, kas saņemtas no ārvalstu juridiskas personas, ir ar nodokli apliekami ienākumi saskaņā ar šā likuma 33.a un 33.b pantu ar nosacījumu, ka juridiskā persona ir sabiedrība Padomes Direktīvas 2011/96/ES [(2011. gada 30. novembris)] par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs[6], kas ir grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/13/ES [(2013. gada 13. maijs)[7]] un Padomes Direktīvu 2014/86/ES [(2014. gada 8. jūlijs)[8]], 2. panta izpratnē.

Dividendes, kas saņemtas no citām ārvalstu juridiskām personām, kuras nav minētas pirmajā daļā, ir ar nodokli apliekami ienākumi saskaņā ar šā likuma 33.a un 33.b panta noteikumiem ar nosacījumu, ka juridiskajai personai bez izvēles iespējas un atbrīvojuma ir pienākums samaksāt nodokli vismaz 10 % apmērā no ienākumiem, no kuriem izmaksātas dividendes, un:

1) saskaņā ar Eiropas Ekonomikas zonas [(EEZ)] valsts nodokļu tiesību aktiem juridiskās personas juridiskā adrese ir šajā valstī un juridiskās personas juridiskā adrese saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu nav valstī, kas nav [EEZ] valsts; vai

2) starp juridiskās personas rezidences valsti un Somiju taksācijas gadā ir spēkā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas ir piemērojama juridiskās personas izmaksātajām dividendēm.

Dividendes, kas saņemtas no citām ārvalstu juridiskām personām, kuras nav minētas pirmajā un otrajā daļā, ir pilnā apmērā ar nodokli apliekami ienākumi no algota darba.

[..]"

5 Jānorāda – pieņemot, ka vietējie ieguldījumu fondi ir finanšu vienības, vienlaikus tos izslēdzot no ienākuma nodokļa piemērošanas jomas, tiek mainīts sadalīto ienākumu raksturs, lai vienkāršotu darījumiem piemērojamo nodokļu režīmu. Ja šie fondi būtu uzskatāmi par pārskatāmām ar nodokli apliekamām vienībām, tad nolūkā piemērot tām attiecīgo nodokļu režīmu būtu jānošķir šādu fondu sadalītie ienākumi, kas izmaksāti uz biržas sarakstā iekļautu uzņēmumu akciju pamata, un ienākumi, kas izmaksāti uz biržas sarakstā neiekļautu uzņēmumu akciju pamata. Tā kā tie nav pārskatāmi, šo fondu izmaksātie ienākumi tiek aplikti ar nodokli, pamatojoties uz to, vai šie fondi paši ir iekļauti sarakstā.

6 OV 2011, L 345, 8. lpp.

7 OV 2013, L 141, 30. lpp.

8 OV 2014, L 219, 40. lpp.

16. Atbilstoši Somijas valdības norādītajam Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta mērķis ir nodrošināt vienādu attieksmi gan pret ārvalstu uzņēmumiem, gan pret uzņēmumiem, kas dibināti saskaņā ar Somijas tiesībām. Ņemot vērā to, ka 33.a un 33.b pantā noteiktās nodokļu bāzes samazināšanas mērķis ir samazināt ienākumu dubulto aplikšanu ar nodokli uzņēmumu līmenī un ieguldītāju līmenī, šie noteikumi ir piemērojami tikai dividendēm, kuru izmaksu veikuši uzņēmumi, kas ir samaksājuši ienākuma nodokli savā rezidences valstī. Turpretī, ja ārvalstu uzņēmums nav samaksājis ienākuma nodokli, šā uzņēmuma situācija ir citāda un nav pamata tam, ka šis uzņēmums gūst labumu no mehānisma, kas paredzēts peļņas dubultās aplikšanas ar nodokli samazināšanai. Kā tas būs redzams turpmāk, šī loģika ir pamatā tam, lai saprastu diskriminējoša nodokļa uzlikšanas iespējamo problemātiku šajā lietā.

C. Luksemburgas tiesības

17. Šīs lietas kontekstā nepieciešams norādīt, ka saskaņā ar Luksemburgas tiesībām *SICAV* ir ieguldījumu fondi sabiedrības ar mainīgu kapitālu un daļām veidā [9]. Uzņēmumi, kas kvalificējami par *SICAV*, ir atbrīvoti no uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas, ar ko parasti tiek aplikta jebkura uzņēmuma peļņa [10]. Saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibināts *SICAV* ne vienmēr ir PVKIU – PVKIU direktīvas izpratnē, bet tam var tikt piemērota Direktīva 2011/61 [11].

III. Pamatlietas fakti un prejudiciālais jautājums

18. E ir fiziska persona, kura ir Somijas rezidents un kura ir veikusi ieguldījumus saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibināta PVKIU ieguldījumu fonda apakšfondā, no kura gūtie ienākumi katru gadu tika sadalīti ieguldītājiem.

19. 2017. gada 20. jūnijā E lūdza Centrālo nodokļu pārvaldi pieņemt iepriekšēju lēmumu, lai pēc būtības noskaidrotu, vai saistībā ar nodokļu uzlikšanu Somijā Luksemburgas *SICAV* sadalītie ienākumi ir apliekami ar nodokli kā kapitāla ienākumi vai kā ienākumi no algota darba.

20. 2017. gada 10. novembra iepriekšējā lēmumā Centrālā nodokļu pārvalde norādīja, ka saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem dibināta *SICAV* sadalītie ienākumi Somijā ir uzskatāmi par dividendēm un ka šie ienākumi – saistībā ar nodokļu uzlikšanu E Somijā – ir apliekami ar nodokli kā ienākumi no algota darba saskaņā ar Ienākuma nodokļa likuma 33.c panta trešo daļu.

21. No Tiesā iesniegtajiem materiāliem būtībā izriet, ka, Centrālās nodokļu pārvaldes ieskatā, apstāklim, ka pamatlietā izvērtējamais *SICAV* ir PVKIU fonds, nav nozīmes, nosakot piemērojamo nodokļu režīmu. Piemērojamo nodokļu tiesību normu kontekstā, tās ieskatā, noteicošais kritērijs drīzāk ir sadalīto ienākumu juridiskais raksturs saskaņā ar Somijas tiesībām, kas savukārt ir atkarīgs no fondu tiesiskās formas. Ņemot vērā, ka saskaņā ar dibināšanas valsts aktiem *SICAV*, kuram piemērojami Luksemburgas tiesību akti, ir juridiskās personas statuss un attiecīgi tā sadalītie ienākumi ir uzskatāmi par dividendēm, nevis peļņas daļām, šie ienākumi tiek aplūkoti tādējādi, it kā to sadali būtu veicis jebkurš cits uz statūtu pamata izveidots uzņēmums, neraugoties uz to, vai tas ir ieguldījumu fonds. Attiecīgi, pārvaldes ieskatā, pret šo fondu sadalīto peļņu salīdzinājumā ar vietējiem fondiem nevajadzētu būt atšķirīgai attieksmei, jo šo fondu peļņa tiek aplikta ar nodokli tāpat kā gadījumā, ja šie fondi būtu dibināti saskaņā ar Somijas tiesībām.

9 Šis jēdziens nenorāda uz konkrētu uzņēmuma juridisko formu. Piemēram, *SICAV* var būt *société anonyme* vai *commandite par action*.

10 Uzņēmumiem ar *SICAV* statusu jebkurā gadījumā principā ik gadu ir jāmaksā abonēšanas nodoklis. Tomēr šā nodokļa likme ir balstīta nevis uz peļņu, bet gan uz fonda neto aktīvu vērtību.

11 Skat. Luksemburgas Fondu nozares asociācijas (*ALFI*) tīmekļvietni: https://www.alfi.lu/en-GB/Pages/Setting-up-in-Luxembourg/Alternative-investment-funds-legal-vehicles/RAIF-(Luxembourg-Reserved-Alternative-Investment-F.

22. Lai gan lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā ziņā varbūt nav pilnīgi precīzs, no šī secinājuma izriet, ka, Centrālās nodokļu pārvaldes ieskatā, saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātais *SICAV* neizpilda Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta pirmajā daļā noteikto kritēriju, ciktāl šāda veida uzņēmumam Luksemburgā nav piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklis, kā arī tas neatbilst minētā likuma 33.c panta otrajā daļā norādītajam nosacījumam. Attiecīgi, pamatojoties uz 33.c panta trešo daļu, Centrālā nodokļu pārvalde secināja, ka dividendes, kuras izmaksā Luksemburgas fonds, ir apliekamas ar nodokli kā ienākumi no algota darba.

23. E cēla prasību par Centrālās nodokļu pārvaldes lēmumu iesniedzējtiesā – *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija).

24. Prasībā E norādīja, ka šādas administratīvās prakses rezultātā – atbilstoši kurai *SICAV* sadalītā peļņa ir uzskatāma par ienākumiem no algota darba, kuri saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta trešo daļu tiek aplikti ar nodokli saskaņā ar progresīvo nodokļa likmi, – tiks piemēroti lielāki nodokļi nekā Somijas ieguldījumu fondu sadalītās peļņas gadījumā, jo Somijas ieguldījumu fondu peļņa ir uzskatāma par kapitāla ienākumiem. E norādīja, ka minētais ir pretrunā LESD 63. pantā nostiprinātajai kapitāla brīvai apritei.

25. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai pieņemtu spriedumu par Centrālās nodokļu pārvaldes lēmuma tiesiskumu, ir nepieciešams noteikt, vai LESD 63. un 65. pantam pretrunā ir aplikt ar nodokli saskaņā ar Luksemburgas tiesībām izmaksātos *SICAV* ienākumus kā ienākumus no algota darba, nevis kā kapitāla ienākumus, pamatojoties uz šā kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma juridisko formu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka ir nepieciešams skaidrojums par to, vai apstāklis, ka saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātais *SICAV* ir kolektīvo ieguldījumu uzņēmums PVKIU direktīvas izpratnē, ir būtisks, lai noteiktu, vai šāda uzņēmuma sadalītā peļņa nodokļu vajadzībām ir pielīdzināma saskaņā ar līgumtiesībām dibināta Somijas ieguldījumu fonda – kas ir vienīgais Somijā iespējamais kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma veids – peļņai.

26. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta tāda valsts interpretācija, saskaņā ar kuru ienākumi, ko Somijā dzīvojoša fiziska persona saņem no citā Savienības dalībvalstī reģistrēta, saskaņā ar statūtiem dibināta pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma PVKIU direktīvas [..] izpratnē, piemērojot ienākuma nodokli, nevar tikt pielīdzināti ienākumiem, kas tiek saņemti no saskaņā ar līgumtiesībām dibināta Somijas ieguldījumu fonda šīs pašas direktīvas izpratnē [..], tāpēc, ka citā dalībvalstī esošā PKVIU juridiskā forma neatbilst Somijas ieguldījumu fonda juridiskajai struktūrai?"

IV. Vērtējums

27. Pirmkārt, valsts tiesas minētie noteikumi liecina par to, ka apstrīdētais lēmums gluži vienkārši izriet no šo noteikumu piemērošanas attiecīgajiem ienākumiem. Tādējādi šajā lietā ir jāizvērtē tieši iesniedzējtiesas norādītā tiesiskā regulējuma atbilstība ES tiesībām [12].

12 It īpaši nešķiet, ka apstrīdētais lēmums būtu tieši saistīts ar Luksemburgas un Somijas noslēgto Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākumiem un kapitālu, kas parakstīta Luksemburgā 1982. gada 1. martā, un tās protokolu (*Mémorial* A 1982, 1966. lpp.)

28. Šajā kontekstā ir jānorāda, ka tieša aplikšana ar nodokli joprojām ir pašu dalībvalstu kompetencē. Tāpēc, ņemot vērā pašreizējo Savienības nodokļu tiesību saskaņošanas stadiju, dalībvalstis var brīvi noteikt nodokļu sistēmu, ko tās uzskata par vispiemērotāko, līdz ar to progresīva nodokļa piemērošana ir katras dalībvalsts rīcības brīvība [13]. Pamatbrīvības nav izprotamas tādējādi, ka dalībvalstij ir pienākums saskaņot savus nodokļu tiesību aktus ar citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem, lai ikvienā situācijā garantētu nodokļu uzlikšanu bez jebkādām atšķirībām, kas izriet no valsts nodokļu režīma, ņemot vērā, ka lēmumi, ko sabiedrība pieņēmusi attiecībā uz komercstruktūru izveidošanu ārzemēs, katrā attiecīgā gadījumā var būt šai sabiedrībai vairāk vai mazāk izdevīgi vai neizdevīgi [14].

29. Tomēr, lai gan dalībvalstīm ir tiesības pašām noteikt nodokļu sistēmas tvērumu un pamatprincipus, tām sava fiskālā kompetence ir jāīsteno, ievērojot pārvietošanās brīvību, un tas nozīmē, ka tām jāatturas no tādu tiesību aktu pieņemšanas, kas ir aizliegti saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu [15]. Proti, pamatbrīvības nav paredzētas tam, lai risinātu dažādu valsts nodokļu sistēmu savstarpējas savietojamības problēmas. Drīzāk tās vērstas uz to, lai dalībvalstis īstenotu savu kompetenci nediskriminējošā veidā [16].

30. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru "tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi *ietver* pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs" [17]. Tas, ka kāda darbība vai darījums tiek aplikti ar konkrētu nodokli, pats par sevi nozīmē, ka šī darbība vai darījums ir mazāk pievilcīgi, tādēļ, visticamāk, tas citu dalībvalstu pilsoņus atturēs veikt ieguldījumus attiecīgajā dalībvalstī. Tomēr, lai nepamatoti neapgrūtinātu dalībvalstu iespējas iekasēt nodokļus, apstāklis, ka šim pasākumam ir atturoša iedarbība, pats par sevi nav pietiekams, lai to kvalificētu kā ierobežojumu, – šim pasākumam ir jābūt tieši vai netieši diskriminējošam par sliktu pārrobežu ieguldītājam [18].

31. Pasākums ir uzskatāms par diskriminējošu, ja tā mērķis vai rezultāts ir tāds, ka salīdzināmās situācijās attieksme ir atšķirīga vai ka atšķirīgās situācijās attieksme ir vienāda [19]. Pārvietošanās brīvības kontekstā, ņemot vērā to, ka mērķis šajā gadījumā ir iekšējā tirgus izveide, Tiesa parasti izmanto konkrētāku definīciju. Ja tiesiskais regulējums liedz izmantot kādu konkrētu kritēriju, tieša diskriminācija ir konstatējama, ja uz šā kritērija pamata pret personu ir pieļauta acīmredzami nelabvēlīgāka attieksme, savukārt netieša diskriminācija ir konstatējama, ja kritērijs tiek izmantots šķietami neitrālā veidā, tomēr praksē nostāda personas, kuras atbilst aizliegtajam kritērijam, nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar citiem [20].

13 Skat., piemēram, spriedumu, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. punkts).

14 Skat., piemēram, spriedumus, 2008. gada 28. februāris, *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 43. punkts); 2015. gada 10. jūnijs, X (C-686/13, EU:C:2015:375, 33. punkts), un 2020. gada 27. februāris, *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:127, 32. punkts). Ņemot vērā dalībvalstu tiesiskā regulējuma atšķirības, pamatbrīvību īstenošana var būt vairāk vai mazāk izdevīga vai pat neizdevīga, jo Savienības tiesības Savienības pilsoņiem negarantē, ka pārvietošanās brīvības izmantošanai būs neitrālas sekas attiecībā uz aplikšanu ar nodokli. Skat., piemēram, spriedumus, 2004. gada 15. jūlijs, *Lindfors* (C-365/02, EU:C:2004:449, 34. punkts); 2005. gada 12. jūlijs, *Schempp* (C-403/03, EU:C:2005:446, 45. punkts), un 2008. gada 20. maijs, *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 37. un 62. punkts).

15 Skat., piemēram, spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 40. punkts).

16 Attiecīgi apstāklis, ka konkrētās dalībvalsts tiesiskajā regulējumā nav tāda juridiskā statusa, kas ir pielīdzināms citā dalībvalstī reģistrētas personas juridiskajam statusam, neuzliek šai pirmajai dalībvalstij pienākumu izturēties pret šo vienību tāpat kā pret to, kurai saskaņā ar šīs valsts tiesisko regulējumu pienākas būtiskas priekšrocības, lai arī šai vienībai nav iezīmju, kas pamato minēto priekšrocību piešķiršanu, bet gan tikai pienākumu piemērot šai citā dalībvalstī reģistrētajai vienībai spēkā esošos noteikumus nediskriminējošā veidā.

17 Skat., piemēram, spriedumu, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 15. punkts). Mans izcēlums.

18 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 6. decembris, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 53. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. punkts).

19 Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 45. punkts), un 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 24. un 25. punkts).

20 Plašāku informāciju par veicamo pārbaudi skat. manos secinājumos lietā *Autoridade Tributária e Aduaneira* (C-388/19).

32. Pamatojoties uz šo konkrētāko pieeju, Tiesa pamatbrīvību kontekstā pasākumu klasificē kā "tiešu diskrimināciju", ja saskaņā ar šiem pasākumiem tiek pieļauta atšķirīga attieksme iesaistīto pušu pilsonības dēļ [21], un kā "netiešu diskrimināciju" – ja šāda attieksme tiek pieļauta, pamatojoties uz citu kritēriju, piemēram, rezidences valsti, tomēr rezultāts ir tāds pats [22].

33. Tiesa vairākkārt ir norādījusi, ka nelabvēlīga stāvokļa esamību var izsecināt uz tā pamata, ka nerezidenti, visticamāk, nebūtu varējuši izpildīt nosacījumu vai nosacījumus, lai izmantotu nodokļu režīma priekšrocības, vai ja priekšrocību izmantošana viņiem ir apgrūtināta [23]. Tomēr, ņemot vērā to, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru "no dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas izrietošās nelabvēlīgās sekas, ja vien šāda īstenošana nav diskriminējoša, nav [Savienības tiesībās] aizliegts ierobežojums" [24], šis apstāklis pats par sevi nav pietiekams, lai konstatētu ierobežojuma pastāvēšanu [25]. No sprieduma *Köln-Aktienfonds Deka* izriet, ka, lai pasākumu uzskatītu par diskriminējošu un tādējādi – par ierobežojumu, ņemot vērā ar šo pasākumu sasniedzamo mērķi [26], pilsoņiem vai nepilsoņiem vai rezidentiem un nerezidentiem ir jābūt salīdzināmā situācijā [27]. Tomēr, ja ar fiskālo pasākumu sasniedzamais mērķis nav tieši saistīts ar kādu no elementiem, kas raksturo tieši PVKIU salīdzinājumā ar jebkuru citu fondu, šāda nošķiršana nav būtiska. Lai pasākumu kvalificētu par ierobežojumu, tam ir jābūt diskriminējošam, tomēr tas nenozīmē, ka būtiska ir "jebkura" nošķiršana. Attiecībā uz pamatbrīvībām svarīga ir nevis attiecīgā tiesiskā regulējuma vispārīgā ekonomiskā neitralitāte vai saskaņotība, kas ir valsts tiesību jautājums, bet gan tas, vai šis tiesiskais regulējums pārrobežu darbības konkrēti nostāda nelabvēlīgākā situācijā.

34. Visbeidzot, vēlos norādīt, ka pārvietošanās brīvības ierobežojums var tikt pamatots ar sevišķām sabiedrības interesēm un līdz ar to nevar tikt uzskatīts par pretēju ES tiesībām, ja tas tiek piemērots, neradot diskrimināciju pilsonības dēļ, ir piemērots tā izvirzītā mērķa sasniegšanai un nepārsniedz to, kas nepieciešams tā sasniegšanai [28].

35. Šajā ziņā jānorāda – neraugoties uz to, ka lielā daļā spriedumu Tiesa situāciju salīdzināmību ir vērtējusi pamatojuma stadijā, uzskatu, ka tad, ja Tiesa pretēji manam ierosinājumam neatbalstīs diskriminācijas izpratni, kas piemērojama aizliegtā kritērija neesamības gadījumā, bet drīzāk balstīsies uz diskriminācijas plašāku izpratni, pieņemot, ka diskriminācija ir konstatējama, ja pasākuma mērķis vai sekas ir tādas, ka pret salīdzināmām situācijām attieksme ir atšķirīga vai – gluži pretēji – pret atšķirīgām situācijām attieksme ir vienāda, šāds salīdzinājums tieši vai netieši ir jāveic, pirms pasākumu var pienācīgi atzīt par diskriminējošu un attiecīgi kvalificēt par ierobežojumu [29]. Šajā lietā no diskriminācijas plašākās definīcijas izriet, ka salīdzinājums kalpo kā ierobežojumu kvalificējošs elements.

21 Skat., piemēram, spriedumu, 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 19. punkts).

22 Skat., piemēram, spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 26. punkts); 2011. gada 20. janvāris, Komisija/Grieķija (C-155/09, EU:C:2011:22, 45. punkts); 2015. gada 19. novembris, *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 29. punkts), un 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrības pārskatāmība) (C-78/18, EU:C:2020:476, 62. punkts).

23 Cik man zināms, šī konkrētā pieeja tikai retos gadījumos ir izmantota nodokļu jautājumu izskatīšanā. Skat. spriedumus, 2000. gada 3. februāris, *Dounias* (C-228/98, EU:C:2000:65, 61. punkts); 2020. gada 30. janvāris, *Köln-Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 62. punkts), un saistībā ar pierādīšanas pienākumu – spriedumu, 2010. gada 28. janvāris, *Direct Parcel Distribution Belgium* (C-264/08, EU:C:2010:43, 35. punkts).

24 Skat., piemēram, spriedumu, 2009. gada 16. jūlijs, *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 27. punkts).

25 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *Laval* un Partneri (C-341/05, EU:C:2007:809, 54. un 110. punkts).

26 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru situāciju salīdzināmība ir jāizvērtē attiecīgā pasākuma sasniedzamā mērķa kontekstā. Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 64. punkts). Tiesa reizēm ņem vērā arī šā pasākuma "mērķi un saturu" (skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, 22. punkts) vai "priekšmetu un saturu" (skat. spriedumu, 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 65. punkts).

27 Skat., piemēram, spriedumu, 2020. gada 30. janvāris, *Köln-Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 74. un 75. punkts).

28 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 83. punkts).

29 Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 45.–56. punkts), vai spriedumu, 2003. gada 12. jūnijs, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 47. punkts). Par šo tematu skat. arī Lenaerts, K. un Bernardeau L., "L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, 1. sējums, Bruylant, 2007, 19.–109. lpp., 55. lpp.

36. Iemesls tam, kādēļ daudzos spriedumos situāciju salīdzināmība drīzāk ir vērtēta pamatojuma posmā, nevis posmā, kurā tiek izvērtēta ierobežojuma esamība [30], šķiet, ir saistīts ar dažos spriedumos izmantoto pieeju, proti, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir *atkāpe* no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa un tādējādi šī tiesību norma jāinterpretē šauri [31].

37. Papildus tam, ka daži spriedumi, kuros situāciju salīdzināmība vērtēta pamatojuma posmā, skar citas pamatbrīvības, nevis kapitāla brīvu apriti [32], uzskatu, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējums nav pamats tam, lai salīdzinājumu veiktu tikai vēlākā posmā. Minētajā tiesību normā ir tikai noteikts, ka "šā Līguma 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". Šajā kontekstā formulējums "neskar dalībvalstu tiesības" un turpmākais normas teksts gluži vienkārši nozīmē, ka dalībvalstīm, izstrādājot tiesisko regulējumu kapitāla ienākumu aplikšanai ar nodokli, ir tiesības ņemt vērā nodokļu maksātāju rezidenta statusu. Šī tiesību norma nenorāda uz izņēmumu, bet gan drīzāk uz to, ka dalībvalstis nerezidentiem var noteikt citus noteikumus, ja attiecīgajā situācijā tas ir atbilstoši.

38. Turklāt, ja LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts būtu uzskatāms par "atkāpi" vārda tiešā nozīmē, no tā izrietētu, ka nodokļu jautājumos piemērojamā pārbaude ierobežojumu konstatēšanai būtu atšķirīga atkarībā no pamatbrīvības veida, jo, piemēram, saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību ir noteikts, ka situācijas ir jāsalīdzina, pirms pasākums ir klasificēts par ierobežojumu [33].

39. Manuprāt, nav nekāda pamatojuma tam, lai kapitāla brīvas aprites kontekstā divu nodokļu situāciju salīdzināmības trūkums būtu jāizvērtē citā posmā. Izpratne par to, kas tieši ir uzskatāms par ierobežojumu, nedrīkst atšķirties atkarībā no tā, vai lieta skar kapitāla brīvu apriti vai citu pamatbrīvību.

40. Konkrētajā lietā, lai noteiktu, vai ar Likuma par ienākuma nodokli 32. pantu ir noteikts ierobežojums, lietas dalībnieki galvenokārt diskutēja par to, cik būtisks ir fakts, ka *SICAV* veic tās pašas darbības kā kopējais fonds.

41. Tomēr, kā es to skaidroju iepriekš, situāciju salīdzināmība nevar tikt vērtēta abstrakti. Tā vietā salīdzinājums ir jāveic attiecīgā pasākuma mērķa kontekstā ar nosacījumu, ka šis mērķis nav diskriminējošs [34]. Attiecīgi tādi faktori kā dibināšanas mērķis, uzņēmuma juridiskā forma [35], attiecīgajiem uzņēmumiem saistošā uzņēmējdarbības prakse vai noteikumi paši par sevi nav izšķiroši – atbilstošais kritērijs ir nosakāms, pamatojoties uz attiecīgā nodokļu pasākuma sasniedzamo mērķi.

30 Dažos spriedumos Tiesa ir atzinusi, ka, tiklīdz pasākums ir kvalificēts kā ierobežojums, salīdzināmības trūkums var kalpot kā pamatojums tā diskriminējošai ietekmei. Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943, 42. punkts). Citos spriedumos Tiesa savukārt situāciju salīdzināmību ir vērtējusi kā nosacījumu, lai kvalificētu pasākumu par ierobežojumu. Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 45.–56. punkts), vai 2018. gada 4. jūlijs, *NN* (C-28/17, EU:C:2018:526, 31. –38. punkts). Turklāt dažās lietās tiesa šo pārbaudi ir veikusi divreiz: pirmajā reizē – lai kvalificētu pasākumu par ierobežojumu, otrajā reizē – pamatojuma posmā. Skat. spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 57. un 65. punkts), vai saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību – spriedumu, 2017. gada 17. maijs, X (C-68/15, EU:C:2017:379, 42. un 50. punkts). Minētajās situācijās pirmā salīdzināmības pārbaude pēc būtības bija vērsta uz to, lai noskaidrotu, vai saistītās personas ir apliktas ar tā paša veida nodokli (tas savukārt nozīmē nevis situāciju salīdzināmības vērtējumu, bet gan attiecīgā pasākuma piemērošanas jomas vērtējumu), savukārt otrā salīdzināmības pārbaude bija vērsta uz situāciju salīdzināmību, ņemot vērā attiecīgā valsts nodokļu tiesiskā regulējuma mērķi.

31 Skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943, 45. punkts).

32 Skat. spriedumu, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts).

33 Skat. spriedumus, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424 32. punkts), un 2017. gada 9. februāris, X (C-283/15, EU:C:2017:102, 29. punkts). Saistībā ar pakalpojumu sniegšanas brīvību skat. spriedumu, 2020. gada 30. janvāris, *Anton van Zantbeek* (C-725/18, EU:C:2020:54, 26. punkts).

34 Skat., piemēram, spriedumu, 2011. gada 1. decembris, Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 61. punkts). Vairākos spriedumos ir norādīts, ka situācijām jābūt "objektīvi salīdzināmām", kas var būt maldinoši, jo var liecināt par to, ka būtiskas ir faktisko apstākļu atšķirības starp divām situācijām, savukārt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pārrobežu situācijas salīdzināmība ar attiecīgās dalībvalsts iekšējo situāciju jāaplūko, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi. Skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 64. punkts).

35 Šie ir dažu lietas dalībnieku izmantotie izteicieni.

42. No minētā izriet, ka šajā lietā nevar izdarīt nekādus konkrētus secinājumus uz tā pamata, ka 2009. gada 18. jūnija sprieduma *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377) 50. punktā, uz kuru atsaukušies daži lietas dalībnieki, Tiesa norādījusi – "tas, ka Somijas tiesībās nepastāv tāda veida sabiedrības, kuru juridiskā forma būtu identiska saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātas *SICAV* formai, *pats par sevi* nevar pamatot atšķirīgu attieksmi, jo, tā kā dalībvalstu tiesības sabiedrību darbības jomā [ES] nav pilnībā saskaņotas, brīvība veikt uzņēmējdarbību zaudētu jebkādu lietderīgo iedarbību" [36].

43. Kā skaidri izriet no frāzes "pats par sevi", vēlos norādīt, ka tiesa nav izslēgusi iespēju, ka šis apstāklis var būt būtisks citā kontekstā [37]. Lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha* [38] šis konkrētais apstāklis nebija būtisks, jo attiecīgā pasākuma mērķis bija pasargāt mātesuzņēmumus rezidentus no nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas peļņai, ko izmaksā meitasuzņēmums rezidents. No šāda skatpunkta, ja vien mātesuzņēmumi tiek faktiski iesaistīti, šo nodokļa maksātāju vienību precīza juridiskā forma nešķiet būtiska, lai izvērtētu, vai tie ir salīdzināmā situācijā.

44. Minētais tāpat ir spēkā gadījumā, ja uzņēmumam ir piemērojama PVKIU direktīva. Minētā direktīva paredz, ka PVKIU drīkst izveidot atbilstīgi līgumtiesībām vai saskaņā ar statūtiem, tomēr šis fakts ierobežojuma esamības izvērtēšanas kontekstā ir būtisks tikai tad, ja ar attiecīgo nodokļu pasākumu ir nosprausts konkrēts mērķis, kura īstenošana ir atkarīga no tā, vai fonds ir uzskatāms par PVKIU [39]. Piemēram, ja Somija kādā īpašā veidā vēlētos aplikt ar nodokli PVKIU fondu sadalītos ieņēmumus, tad tai būtu pienākums nodrošināt vienādu attieksmi pret *SICAV*, kas dibināti saskaņā ar Luksemburgas tiesībām un kas iekļaujas PVKIU konceptā, un pret kopējiem fondiem, kas dibināti saskaņā ar Somijas tiesībām un kas arī iekļaujas minētajā konceptā.

45. Svarīgi norādīt, ka daudzās dalībvalstīs nodokļu tiesību akti vispārīgi ir uzskatāmi par nošķirtiem no citām tiesību nozarēm un dažādu situāciju tiesiskās pazīmes komerctiesību un civiltiesību nolūkā ne vienmēr ir piemērojamas nodokļu nolūkā. Kā vienu no labākajiem piemēriem neapšaubāmi var minēt, ka rezidences izpratne nodokļu tiesībās var atšķirties, piemēram, no rezidences izpratnes ģimenes tiesībās.

46. Turpmākajos punktos sīkāk paskaidrošu, kādēļ uzskatu, ka Somijas piemērotā pārbaude, kas nostiprināta Ienākuma nodokļa likuma 32. pantā, nav nedz specifiska, nedz saistīta ar to, vai konkrētā vienība ir PVKIU, bet gan drīzāk ar to, vai šī vienība ir uzskatāma par juridisku personu. Tas pats par sevi nenozīmē, ka Somijas tiesības nav diskriminējošas. Vērtējumam izšķirošs ir jautājums par to, vai, kvalificējot attiecīgos ienākumus kā dividendes, tiesību aktos līdzīgi darījumi tiek pakļauti dažādiem iznākumiem nodokļu ziņā.

47. Galu galā ir jānorāda, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojums tiešas diskriminācijas gadījumā ir atļauts tikai uz pamatiem, kas tieši paredzēti Līgumā [40], vai – netiešas diskriminācijas gadījumā – pamatojoties uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ar nosacījumu, ka tas garantē izvirzītā mērķa sasniegšanu un nepārsniedz tā sasniegšanai nepieciešamo [41].

36 Mans izcēlums.

37 Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c. (C-480/16, EU:C:2018:480, 51. punkts). Attiecīgi ar nodokļu pasākumu var pieļaut atšķirīgu attieksmi pret kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem atkarībā no tā, vai tie dibināti uz līgumtiesību vai statūtu pamata, ja šis apstāklis, ņemot vērā ar šo pasākumu sasniedzamo mērķi, ir būtisks un ja šī atšķirīgā attieksme ir saderīga ar Savienības tiesībām.

38 Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377).

39 It īpaši, ņemot vērā to, ka saskaņā ar PVKIU direktīvas 83. apsvērumu šai direktīvai nevajadzētu ietekmēt valstu noteikumus par aplikšanu ar nodokļiem. Jebkurā gadījumā pamatbrīvības ir piemērojamas tikai, ciktāl jautājums nav pilnībā saskaņots. Skat., piemēram, spriedumu, 2013. gada 14. marts, Komisija/Francija (C-216/11, EU:C:2013:162, 27. punkts).

40 Saistībā ar nodokļu pasākumiem skat. ģenerāladvokāta A. Ticano [*A. Tizzano*] secinājumus lietā *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:437, 55. punkts) vai – vispārīgāk – spriedumus, 1997. gada 7. maijs, *Pistre* u.c. (no C-321/94 līdz C-324/94, EU:C:1997:229, 52. punkts), un 2009. gada 1. oktobris, *Woningstichting Sint Servatius* (C-567/07, EU:C:2009:593, 25. punkts).

41 Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 70. punkts).

48. Šajā lietā iesniedzējtiesa un lietas dalībnieki visu uzmanību ir koncentrējuši uz Somijas nodokļu iestādes praksi, atbilstoši kurai saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibināts *SICAV* sadalīto ienākumu kontekstā ir pielīdzināms saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātiem uzņēmumiem. Tomēr jānorāda, ka apstrīdētais lēmums ir pieņemts trīs secīgu tiesību normu piemērošanas rezultātā un katras šīs tiesību normas piemērošanas sekas bija tādas, ka tās liedza piemērot citu nodokļu režīmu, proti:

– Likuma par ienākuma nodokli 32. pants, kurā ir nošķirtas dividendes un peļņas daļas;

– minētā likuma 33.c panta pirmā un otrā daļa, ciktāl šajās tiesību normās no 33.a un 33.b panta piemērošanas jomas ir izslēgtas juridiskās personas, kas neatbilst 33.c panta pirmajā vai otrajā daļā noteiktajiem nosacījumiem;

– Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta trešā daļa, saskaņā ar kuru attiecīgu ārvalstu juridisko personu sadalītā peļņa ir kvalificējama par ienākumiem no algota darba.

49. Ņemot vērā minēto, manā ieskatā, šie noteikumi ir secīgi jāaplūko atsevišķi [42].

A. Ierobežojuma konstatēšana, pamatojoties uz to, ka Likuma par ienākuma nodokli 32. pantā ir nošķirta sadalītā peļņa, kas sastāv no dividendēm, un tā, kas sastāv no daļām

50. E apgalvo, ka ar apstrīdēto lēmumu peļņa, ko sadalījis ārvalstu PVKIU, kurš izveidots Luksemburgas *SICAV* formā, ir pielīdzināta vietējo sabiedrību ar ierobežotu atbildību sadalītajai peļņai, kā rezultātā to akcionāri tiek aplikti ar augstāku nodokļa likmi nekā Somijas ieguldījumu fondi un to ieguldītāji.

51. Tomēr ir pieņemts, ka šis nošķirums nav pamatots ar fondiem piemērojamajām valsts materiālajām tiesībām. Pret ārvalstu ieguldījumu fondiem, kuriem nav juridiskās personas statusa, ir tāda pati attieksme kā pret vietējiem fondiem, kuriem nav juridiskās personas statusa. Attiecīgi nav konstatējama tieša diskriminācija.

52. Attiecībā uz iespējamu netiešu diskrimināciju ir jānorāda, ka Somijas tiesībās tiešām ir atļauta tikai kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu izveide uz līgumtiesību pamata. Tomēr šis apstāklis pats par sevi nav pietiekams, lai konstatētu netiešas diskriminācijas esamību. Kā esmu to skaidrojis jau iepriekš, lai konstatētu netiešu diskrimināciju, izmantotā kritērija rezultātā ārvalstu pilsoņiem vai nerezidentiem ir jābūt nostādītiem nelabvēlīgākā situācijā *pat tādā gadījumā*, ja konkrētās tiesību normas formulējums citādi ir piemērojams bez diskriminācijas.

53. Konkrētajā lietā atšķirīgā attieksme pret *SICAV*, kas dibināti saskaņā ar Luksemburgas tiesībām, un kopējiem fondiem, kas dibināti saskaņā ar Somijas tiesībām, izriet no Somijas tiesiskajā regulējumā noteiktā nošķīruma starp peļņas daļām un dividendēm. Papildus tam, ka valsts likumdevēji bieži ievieš šādu nošķīrumu, jānorāda arī – no paša fakta vien, ka Somijas tiesībās nav atļauta ieguldījumu fondu izveide sabiedrības formā, nevar izsecināt, ka Somijas likumdevēja mērķis bija nodrošināt priekšrocības vietējiem ieguldījumu fondiem.

42 Lai gan iespēja veikt šo trīs tiesību normu kopējas ietekmes vispārēju vērtējumu liekas kārdinoša, tomēr ierobežojuma konstatēšanas gadījumā rastos risks, ka nav precīzi identificētas tiesību normas, uz kuru pamata radies ierobežojums, kā rezultātā dalībvalstij būtu jāveic plašāki grozījumi, nekā nepieciešams.

54. Jebkurā gadījumā, ja Tiesa secinātu, ka salīdzināmība ir jāizvērtē attiecīgā pasākuma sasniedzamo mērķu kontekstā, tā ir arī nospriedusi – diskriminācijas dzimuma dēļ kontekstā, tomēr neredzu nekādu pamatojumu tam, kādēļ šo nediskriminācijas pārbaudi nevarētu piemērot konkrētajā lietā –, ka, lai izvērtētu atšķirīgas attieksmes esamību, ir jāņem vērā visas personas, kurām piemērojams valsts tiesiskais regulējums, kura dēļ ir radusies atšķirīgā attieksme, jo principā tieši tiesiskā regulējuma piemērojamība nosaka personu loku, kuru var iekļaut salīdzinājumā [43].

55. Attiecīgi, tā kā šajā lietā Somijas tiesību aktos paredzētais nošķirums starp peļņas daļām un dividendēm ir piemērojams ne tikai ieguldījumu fondu sadalītās peļņas gadījumā, bet arī vispārīgi peļņai, ko sadalījusi jebkura vienība nodokļu maksātāja, var secināt, ka šāda nošķiruma mērķis un arī salīdzināmības izvērtēšanas atsauces punkts ir meklējams šajā līmenī.

56. Lai gan nošķiruma patiesā mērķa noskaidrošana ir valsts tiesas kompetencē, no lietā izskatāmajiem noteikumiem var secināt, ka 33.c panta pirmā un otrā daļa vismaz daļēji ir vērsta uz to, lai no 33.a un 33.b panta piemērošanas jomas izslēgtu ienākumus, kas vismaz virspusēji var tikt uzskatīti par ienākumiem, kuri nav aplikti ar dubulto nodokli [44].

57. Attiecīgi šā mērķa kontekstā var uzskatīt, ka peļņa, kuru izmaksājis saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātais *SICAV*, un peļņa, kuru izmaksājis saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātais kopējais fonds, ir atšķirīga, jo Somijas kopējo fondu peļņa netiek aplikta ar nodokli izcelsmes vietā.

58. Katrā ziņā ir jānorāda, ka, klasificējot Luksemburgas *SICAV* izmaksāto peļņu par dividendēm – tā ir kvalifikācija, kas pastāv arī Luksemburgas tiesībās –, attiecīgie Somijas tiesību akti var izrādīties labvēlīgāki ieguldītājiem, jo tādējādi viņiem var piemērot Likuma par ienākuma nodokli 33.a un 33.b pantu, kuru mērķis ir novērst ienākumu dubulto aplikšanu ar nodokli. Turklāt jāņem vērā, ka minētajai peļņai var piemērot šajos noteikumos paredzētos mehānismus tikai ar šo nosacījumu [45].

59. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka Likuma par ienākuma nodokli 32. pants pats par sevi neievieš pārvietošanās brīvības ierobežojumu. Ja arī pastāv diskriminācija par sliktu Luksemburgas *SICAV*, šāda diskriminācija neizriet no 32. panta noteikumiem, bet gan drīzāk no noteikumiem, kas nosaka izņēmumus no nodokļu režīma piemērošanas atsevišķiem uzņēmumiem. Turpmākajos punktos skaidrošu, ka minētā diskriminācija rodas attiecīgo noteikumu vēlākos piemērošanas posmos.

43 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 6. decembris, *Voß* (C-300/06, EU:C:2007:757, 40. un 41. punkts), un 2019. gada 3. oktobris, *Schuch-Ghannadan* (C-274/18, EU:C:2019:828, 47. punkts). Līdzīgi arī valsts atbalsta jomā Tiesa analizējusi selektīvas priekšrocības esamību, pamatojoties uz atsauces punktu. Šajā nozīmē skat. manus secinājumus apvienotajās lietās *UNESA* u.c. (no C-105/18 līdz C-113/18, EU:C:2019:395, 80. punkts).

44 Juridiskā statusa neesamības gadījumā vienībai principā nevar uzlikt saistības. Tomēr tas ne vienmēr ir tiesa. Tā kā nodokļu tiesību akti lielākajā daļā dalībvalstu vispārēji ir uzskatāmi par autonomu tiesību nozari, nevar izslēgt, ka dažās no šīm valstīm vienības, kurām nav juridiskās personas statusa, var tikt apliktas ar ienākuma nodokli, kā tas ir Somijā, tomēr – pretēji Somijai – šīm vienībām nav piemērojami izņēmumi. Attiecīgi sadalītajai peļņas daļai var piemērot dubulto aplikšanu ar nodokli un no mehānismu, kuru mērķis ir mazināt dubultās aplikšanas ar nodokli sekas, skatpunkta šīs vienības ir uzskatāmas par tādām, kas ir salīdzināmā situācijā ar juridiskajām personām. No šāda skatpunkta Likuma par ienākuma nodokli 32. pants var raisīt zināmas šaubas par to, vai šāda vienlīdzība ir diskriminējoša, bet šādas bažas drīzāk ir saistītas ar to, ka par kritēriju ir izmantots attiecīgās vienības juridiskās personas statusa trūkums, nevis ar to, ka šī vienība nav apliekama ar nodokli. Tomēr, tā kā konkrētajā lietā i) iesniedzējtiesa šo jautājumu nav jautājusi, ii) nav skaidrības par to, vai ir dalībvalstis, kas piekopj šādu praksi, un iii) konkrētajā lietā ienākumus ir sadalījusi vienība, kurai ir juridiskās personas statuss, es šo jautājumu nevērtēšu.

45 Gluži pretēji – ja nodokļu iestādes būtu piemērojušas dividendēm noteikto nodokļu režīmu ārvalstu vienības, kurai nav juridiskās personas statusa, sadalītajai peļņai, šāda attieksme būtu uzskatāma par diskrimināciju un attiecīgi arī pamatbrīvības ierobežojumu, jo tādējādi ieguldītāji būtu zaudējuši iespēju gūt labumu no Likuma par ienākuma nodokli 33.a un 33.b panta.

B. Par pasākumu, ar kuru juridiskas personas, kas neatbilst 33.c panta pirmajā vai otrajā daļā noteiktajiem nosacījumiem, izslēdz no Likuma par ienākuma nodokli 33.a un 33.b panta piemērošanas jomas

60. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta pirmo un otro daļu dividendes, kas saņemtas no ārvalstu juridiskās personas, ir izslēgtas no 33.a un 33.b panta tvēruma, izņemot, ja šī juridiskā persona ir uzņēmējsabiedrība Direktīvas 2011/96 2. panta izpratnē vai tai nav pienākuma maksāt vismaz 10 % lielu nodokli par ienākumiem, no kuriem dividendes ir sadalītas [46], un ja kopumā šīs juridiskās personas juridiskā adrese neatrodas valstī, kura ietilpst EEZ, vai ja nav spēkā konvencijas, kas aizsargā sadalītās dividendes pret dubulto aplikšanu ar nodokli.

61. Ciktāl 33.c panta pirmajā un otrajā daļā ir paredzēts, ka šie noteikumi ir piemērojami tikai ārvalstu uzņēmumiem, šajā noteikumā ir nostiprināta atšķirīga attieksme uz valstspiederības pamata [47]. Turklāt, ņemot vērā to, ka gan saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātām juridiskām personām, gan saskaņā ar ārvalstu tiesībām dibinātām juridiskām personām var tikt piemērota dubultā aplikšana ar nodokli, šā pasākuma mērķa kontekstā šīs juridiskās personas ir salīdzināmā situācijā [48]. Šādos apstākļos neizbēgams ir secinājums, ka ar 33.c panta pirmo un otro daļu ir ieviesta tieša diskriminācija uz valstspiederības pamata un attiecīgi arī kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

62. Ņemot vērā to, ka diskriminācija ir tieša, to var pamatot tikai ar Līgumā noteiktiem pamatiem ar nosacījumu, ka pasākums ir samērīgs ar šo pamatu izvirzītā mērķa sasniegšanai.

63. Šajā saistībā ir jānorāda – LESD 65. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir minēts, ka "[LESD] 63. pants neskar dalībvalstu tiesības [..] veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo īpaši nodokļu jomā un finanšu iestāžu konsultatīvās uzraudzības jomā".

64. Šajā lietā var pieņemt, ka 33.c panta pirmās un otrās daļas mērķis ir nodrošināt, ka izmantot mehānismus, kas samazina dubultās aplikšanas ar nodokli sekas, var tikai tādas ar nodokli apliekamas ārvalstu vienības, kuras jau ir tikušas apliktas ar nodokli to izcelsmes valstī. Var pieņemt, ka šis mērķis ietilpst LESD 65. panta 1. punkta b) apakšpunktā norādītajos apsvērumos par nodokļu tiesiskā regulējuma pārkāpumiem, kuri acīmredzami iekļauj arī nepamatotas priekšrocības [49].

65. Turklāt šāds nošķirums šķiet atbilstošs tam, lai sasniegtu nosprausto mērķi, un nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai nepieciešamo [50]. Pie šāda secinājuma esmu nonācis, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

66. Pirmkārt, Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta pirmā un otrā daļa neliedz ārvalstu juridiskajai personai gūt labumu no šā likuma 33.a un 33.b pantā norādītajiem mehānismiem, bet to mērķis drīzāk ir noteikt nosacījumus, kas nepieciešami, lai nodrošinātu, ka šo mehānismu var izmantot tikai peļņai, kas jau ir tikusi aplikta ar nodokli.

67. Otrkārt, saskaņā ar šiem noteikumiem tiek saglabāta nodokļa likme 10 % apmērā, kas piemērojama juridiskai personai, kura neietilpst Direktīvas 2011/96 2. panta tvērumā, – šī nodokļa likme ir zemāka par Somijā noteikto uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi.

46 Lai gan attiecīgajos noteikumos tas nav precizēts, no lietas materiāliem var secināt, ka jēdziens "nodoklis" šajā kontekstā ir attiecināms tikai uz nodokļiem, kas piemērojami ar nodokli apliekamas vienības peļņai.

47 Ņemot vērā to, ka formāli Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta pirmā un otrā daļa atsaucas uz ārvalstu uzņēmumiem, manuprāt, tas izslēdz to, ka šis noteikums nošķir uzņēmumus, kas ir samaksājuši nodokli, un uzņēmumus, kas to nav samaksājuši.

48 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 55. punkts).

49 Skat., piemēram, spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, 81. punkts).

50 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. marts, *Piringer* (C-342/15, EU:C:2017:196, 53. punkts).

68. Tādējādi pasākums, ar kuru attiecīgas ārvalstu juridiskās personas tiek izslēgtas no 33.a un 33.b panta piemērošanas jomas, lai arī tas veido tiešu diskrimināciju, ir pamatots ar LESD noteiktu mērķi un ir samērīgs ar to. Konkrētajos apstākļos šis pasākums ir uzskatāms par saderīgu ar ES tiesībām, tomēr ar nosacījumu, ka šis samazināšanas mehānisms ir vērsts tikai uz to, lai izlabotu atšķirības šīs peļņas daudzposmu aplikšanā ar nodokļiem, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

C. Par pasākumu, ar kuru attiecīgu ārvalstu uzņēmumu sadalītās dividendes klasificējamas par ienākumiem no algota darba

69. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta trešo daļu ārvalstu juridiskās personas sadalītā peļņa, kas neatbilst šā likuma 33.c panta pirmajā un otrajā daļā noteiktajiem nosacījumiem, nav apliekama ar nodokli kā kapitāla ienākumi, bet gan drīzāk kā ienākumi no algota darba. Kā to norādījusi Komisija, ar šo noteikumu ir ieviesta tieša diskriminācija pret ārvalstu juridiskajām personām, jo šis noteikums ir attiecināms tikai uz tām.

70. Somijas valdība nav sniegusi nekādus paskaidrojumus par šādas klasifikācijas pamatojumu, un nav skaidrs, ar kādu skaidrojumu, kas izriet no Līgumiem, varētu pamatot izrietošo būtisko atšķirīgo attieksmi. Pat ja šāds pamatojums pastāv, nepieciešams, lai pasākums būtu samērīgs ar sasniedzamo mērķi.

71. Protams, dalībvalsts var vēlēties nodrošināt, ka mehānismi, kas paredzēti dubultās aplikšanas ar nodokli radīto seku mazināšanai, ir piemērojami tikai tiem ienākumiem, kurus skar šis jautājums. Tomēr, lai šis pasākums būtu samērīgs, būtu tikai loģiski paredzēt, ka gadījumā, ja nav nodrošināta atbilstība nosacījumiem, uz kuru pamata tiek piemērots mehānisms dubultās aplikšanas ar nodokli seku mazināšanai, persona nevar gūt labumu no minētā mehānisma un tādējādi ienākumi ir apliekami ar nodokli pilnā apmērā.

72. Tā tas nav šajā lietā, jo atšķirīga ar nodokli apliekamās peļņas klasifikācija, nodalot ienākumus no algota darba un kapitāla ienākumus, ir vērsta tikai uz ārvalstu juridiskās personas identifikāciju un rezidences statusu, nevis uz jautājumu par to, vai šī peļņa ir pakļauta dubultās aplikšanas ar nodokli riskam. Secinājums, ka ienākumi, kas neatbilst attiecīgajiem nosacījumiem, automātiski būtu klasificējami par ienākumiem no algota darba, nav loģisks, jo īpaši, ņemot vērā to, ka saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 32. pantu juridisko personu izmaksātās dividendes principā ir uzskatāmas par kapitāla ienākumu.

73. Lai gan Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta trešā daļa ir piemērojama ar nodokli apliekamu struktūru ienākumiem, kas izcelsmes valstī ar nodokli nav aplikti, un tādējādi ar šo pasākumu sasniedzamā mērķa kontekstā saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātie kopējie fondi un saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātie *SICAV* ir vienādā situācijā, tomēr pret šo fondu sadalīto peļņu attieksme ir atšķirīga. Somijas struktūru sadalītā peļņa tiek uzskatīta par kapitāla ienākumiem, savukārt *SICAV* izmaksātās dividendes ir uzskatāmas par ienākumiem no algota darba un, kā tas minēts iepriekš, tiek apliktas ar progresīvo nodokli ar lielāku likmi.

74. Tādējādi ir acīmredzams, ka, apliekot ar nodokli saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātā *SICAV* izmaksātās dividendes kā ienākumus no algota darba tikai uz tā pamata, ka tie neatbilst nosacījumiem, uz kuru pamata var izmantot Likuma par ienākuma nodokli 33.a un 33.b pantā noteikto mehānismu, Somijas nodokļu tiesībās ir noteikts ierobežojums saskaņā ar LESD 65. pantu, kas nav samērīgs ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

75. Šajā saistībā vēlos uzsvērt, ka šādas diskriminācijas pastāvēšana neietekmē tā pasākuma spēkā esamību, ar kuru noteikta atšķirīga attieksme pret dividendēm un peļņas daļām. Diskriminācija var izrietēt no noteikuma sekām. Tomēr konkrētajā lietā no fakta, ka apstrīdētajā lēmumā šiem sadalītajiem ienākumiem ir piemēroti dividendes regulējoši noteikumi, nav jāsecina, ka viss Somijas

tiesiskais regulējums ir diskriminējošs. Diskriminācija rodas tikai tāpēc, ka Likumā par ienākuma nodokli ir paredzēts, ka uzņēmumu, kas neatbilst 33.c panta pirmās un otrās daļas nosacījumiem, sadalītie ienākumi ir uzskatāmi par ienākumiem no algota darba (un ir nošķirami no kapitāla ienākumiem). Tādējādi ar Savienības tiesībām nav saderīga tikai Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta trešā daļa.

V. Secinājumi

76. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai uz prejudiciālo jautājumu sniegt šādu atbildi:

LESD 63. un 65. pants ir interpretējams tādējādi, ka tie neaizliedz tādu valsts tiesību aktu, saskaņā ar kuru kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma, kura juridiskā adrese atrodas citā Eiropas Savienības dalībvalstī un kurš dibināts uz statūtu pamata Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2009/65/EK (2009. gada 13. jūlijs) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) izpratnē, izmaksātie ienākumi fiziskajai personai, kura ir Somijas rezidents, ir apliekami ar nodokli kā dividende, nevis peļņas daļa. Minētie noteikumi turklāt ir interpretējami tādējādi, ka tie neaizliedz tādu valsts tiesību aktu, kas izslēdz dubultās aplikšanas ar nodokli seku mazināšanai paredzētā mehānisma piemērošanu, ja peļņas sadali veic uzņēmumi, kas citā dalībvalstī ir aplikti ar nodokļa likmi, kura ir zemāka nekā šajā tiesību aktā paredzētā nodokļa likme, ar nosacījumu, ka šis mehānisms ir vērsts vienīgi uz šīs atšķirības novēršanu peļņas aplikšanā ar nodokli vairākos posmos, un tas ir jautājums, kas jāpārbauda iesniedzējtiesai. Tomēr minētie noteikumi ir interpretējami arī tādējādi, ka tie liedz uz šī paša tiesību akta pamata pārklasificēt šo uzņēmumu izmaksātās dividendes par ienākumiem no algota darba, lai gan šajā tiesību aktā ir noteikts, ka dividendes principā ir uzskatāmas par kapitāla ienākumiem.