TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2016. gada 2. jūnijā*

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

Lieta C-252/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 20. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 23. maijā, tiesvedībā

Pensioenfonds Metaal en Techniek

pret

Skatteverket .

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], E. Levits (referents), M. Bergere [*M. Berger*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerāladvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 21. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Pensioenfonds Metaal en Techniek* vārdā – *F. Boulogne* un *G. Andersson*, *advokat*,

— Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson*, *N. Otte Widgren* un *K. Sparrman*, kā arī *L. Swedenborg*, *E. Karlsson* un *F. Sjövall*, pārstāvji,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *J. Enegren* un *W. Roels*, kā arī *C. Tufvesson*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – zviedru.

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2015. gada 10. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 63. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (turpmāk tekstā – "*PMT*"), Nīderlandē reģistrētu pensiju fondu, un *Skatteverket* (Nodokļu pārvalde) par nodokli par dividendēm, ko Zviedrijā tas maksājis laikposmā no 2002. līdz 2006. gadam.

Atbilstošās Zviedrijas tiesību normas

Tiesiskais regulējums par pensiju fondiem

3 *Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.* (Likums (1967:531) par pensiju samaksas pienākuma garantiju un citiem aspektiem, turpmāk tekstā – "Likums par pensiju samaksas pienākuma garantiju") 9. pantā pensiju fonds ir definēts kā darba devēju izveidots fonds, kura vienīgais mērķis ir nodrošināt pensiju piešķiršanu darba ņēmējiem vai viņus pārdzīvojušiem tuviniekiem.

4 Saskaņā ar minētā likuma 12. pantu pensiju fondiem ir noteikts formāls aizliegums apņemties izmaksāt pensijas un tie arī neizmaksā vecuma pensijas. Pensiju fonda uzdevums ir tikai pārvaldīt kapitālu, ko tam pārskaita darba devējs, un nodrošināt, ka var tikt ievērotas pēdējā minētā garantētās pensijas.

5 Pensiju fondu saistības nodrošināt darba devēju garantētās pensijas ir ilgtermiņa saistības. Saskaņā ar Likuma par pensiju samaksas pienākuma garantiju 10.a pantu pensiju fonda līdzekļi ir jāiegulda tā, lai būtu iespējams pienācīgi dažādot riskus, tādējādi vislabāk un piesardzīgi nodrošinot to personu intereses, kas ir saistītas ar šo iestādi. Pensiju fondiem ir jāievēro ieguldīšanas norādījumi, kas atbilst prasībām, kuras ir paredzētas Valsts finanšu iestāžu inspekcijas vispārējos noteikumos un vadlīnijās par ieguldījumu norādījumiem, un analīze par to iestāžu ietekmi, kas veic papildpensijas kapitāla uzkrāšanas darbības (*Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om placeringsriktlinjer och konsekvensanalys för institut som driver tjänstepensionsverksamhet, FFF 2011:16*).

6 Pensiju fondi ir daļa no sistēmas, ko Zviedrijas Karaliste ir izvēlējusies, lai ieviestu un garantētu vecuma pensiju režīmu. Lai nodrošinātu garantētās pensijas, ir iespējams iegādāties arī dzīvības apdrošināšanu vai veidot uzkrājumus uzņēmuma grāmatvedības kontos un tiem piesaistīt kredīta garantiju vai pašvaldības vai valsts galvojumu.

Pensiju fondu rezidentu aplikšana ar nodokli

7 Juridiskas personas, kam Zviedrijā ienākuma nodoklis ir jāmaksā pilnā apmērā, to maksā saskaņā ar *inkomstskattelagen (1999:1229)* (Likums (1999:1229) par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – "Likums par ienākuma nodokli"), kas it īpaši attiecas uz kapitāla pieaugumu, dividendēm un procentiem.

8 Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 7. nodaļas 2. panta 2. punkta pirmās daļas 3. apakšpunktu pensiju fondi tomēr saskaņā ar šo likumu ir pilnībā atbrīvoti no nodokļiem. Minētajā likumā šajā ziņā ir atsauce uz noteikumiem, kas attiecas uz nodokli par ienākumiem no kapitāla un kas ir ietverti *lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel* (Likums (1990:661) par pensiju fondu peļņas nodokli, turpmāk tekstā – "Likums par pensiju fondu peļņas nodokli").

9 Saskaņā ar Likuma par pensiju fondu peļņas nodokli 2. pantu Zviedrijas pensiju fondiem, kā arī dzīvības apdrošināšanas uzņēmumiem ir jāmaksā nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kas ir vienotas likmes nodoklis, ar kuru apliek no pensiju uzkrājumiem gūto attiecīgā brīža peļņu un kura bāzi aprēķina divos posmos saskaņā ar minētā likuma 3.–8. pantu.

10 Pirmkārt, tiek aprēķināta kapitāla bāze, ko veido pensiju fondu aktīvu vērtība gada sākumā, no kuras atņem šajā datumā spēkā esošās finansiālās saistības. Zviedrijas valdība uzskata, ka pensiju fonds saskaņā ar Likuma par pensiju samaksas pienākuma garantiju 11. panta 4. punktu var ņemt aizdevumu vienīgi, lai segtu savas īslaicīgās likviditātes vajadzības, un tikai ar nosacījumu, ka aizdevuma summa ir neliela salīdzinājumā ar pensiju iestādes izmēru.

11 Otrkārt, no šī kapitāla gūtās peļņas vienoto likmi, proti, nodokļa bāzi, aprēķina, sareizinot kapitāla bāzi ar vidējo peļņu no valsts obligācijām attiecīgajā kalendārajā gadā, kurš ir iepriekšējais pirms taksācijas gada esošais gads. Saskaņā ar Likuma par pensiju fondu peļņas nodokli 9. pantu nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek noteikts 15 % apmērā no šādi iegūtās bāzes.

12 Šis nodoklis par ienākumiem no kapitāla ir piemērojams Zviedrijas pensiju fondiem un dzīvības apdrošināšanas uzņēmumiem, kā arī ārvalstu dzīvības apdrošināšanas uzņēmumiem un papildpensijas kapitāla uzkrāšanas institūcijām, kam ir stabils uzņēmums Zviedrijā, un tā mērķis, kā uzskata iesniedzējtiesa, ir nodrošināt vienveidīgu vienotas likmes nodokļa piemērošanu visu veidu pensiju uzkrājumiem. Šī metode vienlaikus tiek izmantota gan attiecībā uz nodokli par ienākumiem no kapitāla individuālo pensijas uzkrājumu gadījumā, gan attiecībā uz nodokli par ienākumiem no pensiju apdrošināšanas, no uzkrājošās dzīvības apdrošināšanas un citām pensiju kapitāla formām.

Pensiju fondu nerezidentu aplikšana ar nodokli

13 Ārvalstu juridiskām personām, kas saņem dividendes no Zviedrijas akciju sabiedrībām vai Zviedrijas ieguldījumu fondiem, nodoklis par ienākumiem no dividendēm Zviedrijā ir jāmaksā kā ieturējums ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar *kupongskattelagen (1970:624)* (Likums (1970:624) par nodokli par dividendēm, turpmāk tekstā – "Likums par nodokli par dividendēm") 1. un 4. pantu.

14 Saskaņā ar Likuma par nodokli par dividendēm 5. pantu nodokli par dividendēm piemēro 30 % apmērā no izmaksāto dividenžu summas. Saskaņā ar Zviedrijas Karalistes un Nīderlandes Karalistes parakstīto nodokļu konvenciju nodokļa likme par izmaksātajām dividendēm šajās abās dalībvalstīs tomēr nedrīkst pārsniegt 15 % no to bruto summas.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

15 Laikposmā no 2002. līdz 2006. gadam *PMT* no Zviedrijas akciju sabiedrībām saņēma dividendes, par kurām ienākumu gūšanas vietā tika ieturēts nodoklis 15 % apmērā, kas kopumā veidoja summu 20 957 836 Zviedrijas kronu (SEK) apmērā (aptuveni EUR 2 262 861).

16 2007. gada decembrī *PMT* lūdza Zviedrijas nodokļu pārvaldi atmaksāt piemēroto nodokli par dividendēm, pamatojoties uz to, ka šī nodokļa iekasēšana ir bijusi pretrunā Savienības tiesību normām, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti. *PMT* norādīja, ka tas ir pielīdzināms fondam, kas ir aplikts ar nodokli saskaņā ar Likumu par pensiju fondu peļņas nodokli, un tādējādi tam ir piemērojams labvēlīgāks nodokļu režīms. Tas apgalvoja, ka atšķirīga nodokļu iekasēšana, kas izriet no Likumu par pensiju fondu peļņas nodokli un Likuma par nodokli par dividendēm piemērošanas, ir nepamatota.

17 Tā kā Zviedrijas nodokļu pārvalde noraidīja *PMT* lūgumu, tas iesniedza prasību *Länsrätten i Dalarnas län* (Dālarnas administratīvā tiesa, Zviedrija), un arī tā tika noraidīta.

18 Pēc *PMT* iesniegtās apelācijas sūdzības *Kammarrätten i Sundsvall* (Sundvālas administratīvā apelācijas tiesa, Zviedrija) nolēma, pirmkārt, ka nav pierādīts, ka *PMT* ticis piemērots nelabvēlīgāks nodokļu režīms salīdzinājumā ar līdzvērtīgiem Zviedrijas pensiju fondiem un, otrkārt, ka nav arī pierādīts, ka atšķirīgi nodokļu uzlikšanas režīmi bijuši diskriminējoši.

19 *PMT* iesniedza kasācijas sūdzību *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija), norādot, ka valsts tiesiskā regulējuma par pensiju fondu aplikšanu ar nodokli uzbūve ir diskriminējoša. Nodoklis par ienākumiem no kapitāla aizstājot ne tikai nodokli par dividendēm, bet arī nodokli par ienākumiem no kapitāla pieauguma atsavināšanas un par ienākumiem no procentiem, un nodoklis par dividendēm, kas ir samaksātas Zviedrijas pensiju fondiem, esot būtiski mazāks par formāli iekasēto nodokli par ienākumiem no kapitāla. Tā kā ārvalstu pensiju fondiem tiekot uzlikts bruto nodoklis kā nodoklis par dividendēm, kas tieši tiek iekasēts dividenžu izmaksāšanas brīdī, tie arī nevarot izmantot ar vienotas likmes metodi iecerēto ierobežojumu laikā.

20 Turklāt nodokļa par ienākumiem no kapitāla, kas ir piemērojams pensiju fondiem rezidentiem, aprēķins ļaujot atskaitīt finanšu pasīvus, savukārt nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kas ir piemērojams akcionāriem pensiju fondiem nerezidentiem, to neļaujot darīt.

21 Visbeidzot, lai gan nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tiekot veikts dividenžu izmaksāšanas brīdī, nodoklis par ienākumiem no kapitāla savukārt tiekot aprēķināts un iekasēts tajā gadā, kurš seko dividenžu izmaksāšanai, un tas radot naudas uzkrāšanai neizdevīgāku situāciju pensiju fondiem nerezidentiem.

22 Zviedrijas nodokļu administrācija uzskata, ka valsts nodokļu režīms paredz divas dažādas nodokļu uzlikšanas kārtības un nerada nekādu diskrimināciju. Faktiska to dividenžu aplikšana ar nodokli, kas ir izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem, atbilstot nodokļa ieturējumam ienākumu gūšanas vietā, kas tiek veikts saskaņā ar nodokļu konvencijām par dividendēm, kuras tiek izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem. Turklāt režīms, kas ir piemērojams pensiju fondiem nerezidentiem, varētu izrādīties labvēlīgāks, pirmkārt, valsts obligāciju radīto ienākumu pieauguma dēļ un, otrkārt, tādēļ, ka nodokļi tiek uzlikti tikai tad, ja dividendes faktiski ir tikušas izmaksātas, lai gan pensiju fondi rezidenti maksā nodokli par ienākumiem no kapitāla ik gadu. Izmaksas, ko pensiju fondi rezidenti, iespējams, kapitāla bāzes aprēķinā varētu atskaitīt, ņemot vērā to parādus, neesot saistītas ar saņemtajām dividendēm un nepastāvot nekāds slogs, kas būtu tieši saistīts ar dividendēm no Zviedrijā ieguldītā kapitāla. Pensiju fondi rezidenti iepriekš maksājot ikmēneša peļņas nodokli kā avansa maksājumu un tāpēc nesaņemot nekādas naudas uzkrāšanas priekšrocības.

23 Iesniedzējtiesa apstiprina, ka nodokļu režīms, kas tiek piemērots pensiju fondiem, ir atkarīgs no tā, vai tie ir valsts rezidenti, un ka nominālā nodokļa likme, kas tiek aplūkota tajā izskatāmajā lietā, ir 15 % gan attiecībā uz nodokli par ienākumiem no kapitāla, gan attiecībā uz nodokli par dividendēm.

24 Šī tiesa arī precizē, ka nodoklis par ienākumiem no kapitāla ir pamatots ar fiktīvo peļņu. Tas nozīmējot, ka, ņemot vērā nodokļa par ienākumiem no kapitāla bāzes aprēķina metodi, nodokļu uzlikšana dažus gadus varētu būt izdevīgāka akcionāriem rezidentiem, bet citus gadus savukārt šo akcionāru aplikšanas ar nodokli rezultāts varētu būt nelabvēlīgs salīdzinājumā ar akcionāru nerezidentu aplikšanas ar nodokli rezultātu. Tā uzsver, ka nodoklis par ienākumiem no kapitāla tiek iekasēts ik gadu, neatkarīgi no tā, vai dividendes ir vai nav tikušas izmaksātas. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka tajā ticis apgalvots, ka valsts tiesiskā regulējuma par nodokļu uzlikšanu pensiju fondiem uzbūve ir diskriminējoša, jo finanšu zaudējumu atskaitīšana ir iespējama, aprēķinot nodokļa par ienākumiem no kapitāla bāzi, un brīdis, kad nodoklis tiek iekasēts, var radīt naudas uzkrāšanai neizdevīgāku situāciju ārvalstu pensiju fondiem.

25 Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

Par prejudiciālo jautājumu

26 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem par sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, un, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam rezidentam, tiek uzlikts nodoklis, kuru aprēķina, izmantojot vienotu likmi, par bāzi ņemot fiktīvo peļņu, un kuram laika gaitā būtu jāatbilst parastam nodokļa ieturējumam no visiem ienākumiem no kapitāla.

27 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus atturēt veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 28. punkts, un 2012. gada 22. novembris, Komisija/Vācija, C-600/10, nav publicēts, EU:C:2012:737, 14. punkts).

28 Konkrētāk, dalībvalsts nelabvēlīga attieksme pret pensiju fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm salīdzinājumā ar attieksmi pret pensiju fondiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm var atturēt citā dalībvalstī, nevis šajā pirmajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus šajā pašā pirmajā valstī un tādējādi ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts LESD 63. pantā (skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 33. punkts, un 2012. gada 22. novembris, Komisija/Vācija, C-600/10, nav publicēts, EU:C:2012:737, 15. punkts).

29 Saskaņā ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem pensiju fondiem saistībā ar tiem izmaksātajām dividendēm tiek piemēroti divi dažādi nodokļu režīmi, kuru piemērošana ir atkarīga no tā, vai tie ir vai nav dividendes izmaksājošās sabiedrības dalībvalsts rezidenti.

30 Faktiski no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka tikai par dividendēm, ko Zviedrijas sabiedrība izmaksā pensiju fondiem nerezidentiem, tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā 30 % apmērā no to bruto summas, taču šī likme var tikt samazināta saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Kā to norāda iesniedzējtiesa, *PMT* saņemtajām dividendēm, piemērojot šādu konvenciju, ko ir noslēgušas Zviedrijas Karaliste un Nīderlandes Karaliste, ir ticis piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā 15 % apmērā.

31 Savukārt dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem, tiek piemērots nevis šāds nodoklis ienākumu gūšanas vietā, bet gan nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kura bāze tiek aprēķināta divos posmos. Vispirms tiek noteikta visu to aktīvu vērtība, kas pastāv taksācijas gada sākumā, no kuras tiek atskaitīti finanšu parādi, kas pastāv šajā pašā datumā. Pēc tam šī neto summa tiek reizināta ar vidējo peļņu no valsts obligācijām kalendārajā gadā, kas ir tūlīt pirms attiecīgā taksācijas gada. Šādi iegūtais rezultāts ir fiktīvā peļņa, kas tiek aplikta ar nodokli 15 % apmērā.

32 Atšķirība starp abiem nodokļu režīmiem ir saistīta ar nodokļa bāzes aprēķina metodi, kā arī ar tā iekasēšanas noteikumiem, jo nominālā nodokļa likme abu režīmu ietvaros ir identiska.

33 Runājot par to, vai tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, veido kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ir jānoskaidro, vai šāda atšķirīga attieksme, uzliekot nodokļus pensiju fondiem izmaksātajām dividendēm atkarībā no tā, vai tie ir vai nav valsts rezidenti, izraisa nelabvēlīgu attieksmi pret pensiju fondiem nerezidentiem salīdzinājumā ar pensiju fondiem rezidentiem.

34 Iesniedzējtiesai, kas ir vienīgā, kura var precīzi zināt tajā izskatāmās lietas faktus, ir jānovērtē, vai, runājot par šajā lietā aplūkotajām dividendēm, divpusējā konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu paredzētā 15 % ieturējuma ienākumu gūšanas vietā piemērošana prasītājam pamatlietā izraisa to, ka šim prasītājam galu galā Zviedrijā ir uzlikts smagāks nodokļu slogs par to, kas par šāda paša veida dividendēm ir pensiju fondiem rezidentiem (šajā ziņā 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).

35 Šajā ziņā Zviedrijas un Vācijas valdības norāda, ka šāds vērtējums ir jāveic attiecībā uz vairākiem gadiem, kas atbilst ekonomikas ciklam, un tas, kā uzskata minētās valdības, ļautu pierādīt, ka šo dividenžu aplikšana ar nodokli, piemērojot vienu vai otru metodi, pēc viena ekonomikas cikla izraisa vienu un to pašu rezultātu.

36 Tādējādi ir svarīgi noskaidrot, vai iesniedzējtiesai savs vērtējums par iespējamu nelabvēlīgu attieksmi pret dividendēm, kas ir izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem, ir jāveic attiecībā uz vairāku gadu laikposmu, kuri tiek aplūkoti kopā, kā to ir noteikušas minētās valdības, vai arī šāds vērtējums ir jāveic ik gadu attiecībā uz katru strīdīgā laikposma gadu, kā to norāda Komisija.

37 Jānorāda, pirmkārt, ka, ja, kā uzskata Zviedrijas valdība, vienotas likmes nodokļa uzlikšanas metodes mērķis ir panākt vienveidīgu nodokļa piemērošanu tiešajiem un netiešajiem pensiju uzkrājumiem un izlīdzināt nodokļu uzlikšanu laikā, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem tomēr izriet, ka nodoklis par ienākumiem no kapitāla, kas ir piemērojams pensiju fondiem rezidentiem, tiek aprēķināts ik gadu. Tiesa jau ir atzinusi, ka laikposms, kas ir jāņem vērā, lai salīdzinātu nodokļu slogu par dividendēm, kuras tiek izmaksātas rezidentiem un nerezidentiem, ir tas, kas tiek ņemts vērā attiecībā uz rezidentiem izmaksātajām dividendēm (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c., C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 51. punkts).

38 Otrkārt, Tiesa attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību ir atzinusi, ka, pat ja tiek pieņemts, ka dalībvalsts nodokļu režīms visbiežāk ir labvēlīgs nodokļu maksātājiem nerezidentiem, tas neizslēdz, ka, ja šis režīms izrādās nelabvēlīgs minētajiem nodokļu maksātājiem, tas izraisa nevienlīdzīgu attieksmi salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem rezidentiem un tādējādi rada šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību (šajā ziņā skat. spriedumus, 2000. gada 14. decembris, *AMID*, C-141/99, EU:C:2000:696, 27. punkts, un 2007. gada 22. marts, *Talotta*, C-383/05, EU:C:2007:181, 31. punkts). Tāpat arī Tiesa jau ir atzinusi, ka tas, ka valsts tiesiskais regulējums nelabvēlīgā situācijā nostāda nerezidentus, nevar tikt kompensēts ar to, ka citās situācijās šis pats tiesiskais regulējums neietekmē nerezidentus salīdzinājumā ar rezidentiem (spriedums, 2007. gada 18. jūlijs, *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 23. punkts).

39 No šādas interpretācijas izriet, ka iespējama nelabvēlīga attieksme pret dividendēm, kas ir izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem kādā taksācijas gadā, nevar tikt kompensēta ar iespējami labvēlīgu attieksmi pret pēdējiem minētajiem citos taksācijas gados.

40 Katrā ziņā, kā to norāda Komisija, šajā ziņā Zviedrijas valdībai pret to neiebilstot, piemērojamajos tiesību aktos nav paredzēts mehānisms, kas ļauj garantēt, ka nodokļu slogs, kāds tiek piemērots valsts dividendēm, kuras saņem pensiju fondi rezidenti, galu galā būs identisks tam, kāds tiek piemērots šāda paša veida dividendēm, ko saņem pensiju fondi nerezidenti.

41 No tā izriet, ka vērtējums par to, vai pastāv iespējami nelabvēlīga attieksme pret dividendēm, kas tiek izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem, ir jāveic attiecībā uz katru taksācijas gadu atsevišķi.

42 Kā to atzīst pati Zviedrijas valdība savu rakstveida apsvērumu 48. punktā, tajos gados, kad faktiskā peļņa no akcijām ir lielāka nekā vienotas likmes peļņa, kas atbilst peļņai no valsts obligācijām, kā tas esot pašreizējos tirgus apstākļos, pensiju fondam nerezidentam esot izdevīgi nodokļa par dividendēm vietā maksāt peļņas nodokli, kāds tiek piemērots pensiju fondiem rezidentiem.

43 Iesniedzējtiesa būtībā piekrīt šim vērtējumam, precizējot, ka, ņemot vērā nodokļa par ienākumiem no kapitāla bāzes aprēķināšanas metodi, nodokļa uzlikšanas rezultāts dažus gadus varētu būt labvēlīgāks akcionāriem rezidentiem, bet citus gadus – labvēlīgāks akcionāriem nerezidentiem.

44 Tā kā atšķirīga attieksme, kas ir ieviesta ar tādiem dalībvalsts tiesību aktiem nodokļu jomā, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, saistībā ar nodokļu uzlikšanu dividendēm, kuras ir izmaksātas pensiju fondiem rezidentiem, un nodokļu uzlikšanu šāda paša veida dividendēm, kas ir izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem, var izraisīt to, ka pēdējiem minētajiem fondiem izmaksātajām dividendēm ir uzlikts lielāks nodokļu slogs par to, kas ir uzlikts pensiju fondiem rezidentiem, šāda atšķirīga attieksme var atturēt šos pensiju fondus nerezidentus veikt ieguldījumus šajā dalībvalstī, un tādējādi tā ir ierobežojums kapitāla brīvai apritei, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

45 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu 63. panta noteikumi tomēr neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgos nodokļu tiesību aktus, kas nošķir nodokļu maksātājus, kuri ir atšķirīgā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai kapitāla ieguldījuma vietām.

46 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Tādēļ tā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros paredzēta atšķirība starp nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai dalībvalsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. Pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo šī panta 3. punkts, kurā ir paredzēts, ka šajā 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 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).

47 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atšķirīgā attieksme ir jānošķir no šī paša panta 3. punktā paredzētā diskriminācijas aizlieguma. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamatlietā, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, tajā paredzētajai atšķirīgajai attieksmei ir jābūt saistītai ar situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt attaisnotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. spriedumu, 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).

48 Jāatgādina, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība vai nesalīdzināmība ar iekšēju situāciju ir jāpārbauda, ņemot vērā attiecīgo tiesību normu mērķi (spriedums, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 36. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī to priekšmetu un saturu (skat. spriedumu, 2012. gada 10. maijs, Komisija/Igaunija, C-39/10, EU:C:2012:282, 51. punkts).

49 Turklāt, lai novērtētu, vai atšķirīgā attieksme, kas izriet no šādiem tiesību aktiem, atspoguļo objektīvu situācijas atšķirību, ir jāņem vērā tikai atbilstošie, attiecīgajos valsts tiesību aktos izstrādātie nošķiršanas kritēriji (spriedums, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 28. punkts).

50 Šajā gadījumā, kā tas ir norādīts šī sprieduma 29. punktā, pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos ir noteikts nošķiršanas kritērijs, kas ir pamatots ar pensiju fonda, kurš saņem dividendes, rezidences vietu, paredzot, ka dividendēm, ko saņem pensiju fondi nerezidenti, tiek piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā, bet dividendēm, kuras saņem pensiju fondi rezidenti, – nodoklis par ienākumiem no kapitāla.

51 Tādējādi ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā pamatlietā aplūkoto tiesību aktu mērķi, kā arī priekšmetu un saturu, pensiju fondi rezidenti un pensiju fondi nerezidenti ir līdzīgā situācijā.

52 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka nodoklim, kas tiek piemērots pensiju fondiem rezidentiem, ir mērķis, kas atšķiras no tā nodokļa mērķa, kurš tiek piemērots pensiju fondiem nerezidentiem. Tādējādi, lai gan, runājot par pirmajiem, nodokļi tiek uzlikti to ienākumu kopumam, kas ir aprēķināti, pamatojoties uz to aktīviem, no kuriem ir atskaitīti to parādi, un kam tiek piemērota vienotas likmes peļņas norma neatkarīgi no faktiskās dividenžu saņemšanas attiecīgajā taksācijas gadā, otrajiem nodoklis tiek piemērots par dividendēm, kuras ir saņemtas Zviedrijā šajā taksācijas gadā.

53 Vecuma pensiju režīma, kurā ietilpst pensiju fondi, ietvaros valsts tiesību aktos par nodokļu uzlikšanu minētajiem fondiem ir paredzēts ieviest neitrālu un no konjunktūras neatkarīgu nodokļu uzlikšanu dažādu veidu aktīviem, kā arī attiecīgajiem visu veidu pensiju uzkrājumiem.

54 Lai sasniegtu šādu mērķi, visiem pensiju fonda rezidenta aktīviem ik gadu tiek piemērots nodoklis pēc vienotas likmes, kas atspoguļo tā aktīvu sniegto peļņu, neatkarīgi no minēto aktīvu radītajiem ienākumiem, it īpaši dividendēm.

55 Šāda nodokļu uzlikšana pensiju fondu rezidentu ienākumiem tiek īstenota Zviedrijas Karalistē kā šo pensiju fondu rezidences valstī, kurai šajā ziņā ir pilnvaras uzlikt nodokļus to kopējiem ienākumiem.

56 Savukārt, runājot par pensiju fondiem nerezidentiem Zviedrijā, šai dalībvalstij saskaņā ar divpusējo konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kas ir noslēgta ar Nīderlandes Karalisti, ir tikai pilnvaras uzlikt nodokļus ienākumiem, kurus ir radījuši šo fondu aktīvi, kas atrodas Zviedrijā. Tādējādi nodokli par dividendēm, ko saņem pensiju fondi nerezidenti, Zviedrijas Karaliste uzliek kā dividenžu izcelsmes valsts.

57 Tā kā saskaņā ar šo konvenciju Zviedrijas Karalistei nav pilnvaru nodokļus uzlikt tādiem pensiju fonda nerezidenta aktīviem, kādi tiek aplūkoti pamatlietā un kas atrodas tās teritorijā, tas vien, ka fondam pieder aktīvi Zviedrijā, nevar izraisīt nodokļu uzlikšanu šajā dalībvalstī.

58 Tādējādi, tā kā Zviedrijas Karalistei ir ierobežotas nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz pensiju fondiem nerezidentiem, šī dalībvalsts nevar uzlikt nodokļus visiem šo pensiju fondu aktīviem.

59 Šajos apstākļos pamatlietā aplūkoto tiesību aktu mērķis piemērot neitrālu un no konjunktūras neatkarīgu nodokļu režīmu dažādu veidu aktīviem, kā arī attiecīgiem visu veidu pensiju uzkrājumiem, kas nozīmē, ka pensiju fondiem nodoklis tiek piemērots attiecībā uz visiem to aktīviem, nevar tikt sasniegts attiecībā uz pensiju fondiem nerezidentiem.

60 Šis mērķis, kas nozīmē arī, ka pensiju fondi tiek aplikti ar nodokli ik gadu un neatkarīgi no dividenžu izmaksāšanas, arī nevar tikt sasniegts, nodokli par dividendēm, kuras pensiju fondi nerezidenti ir saņēmuši, uzliekot saskaņā ar vienotas likmes metodi, maksājamā nodokļa aprēķināšanas nolūkā pamatojoties uz attiecīgo aktīvu vērtību, jo, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 56.–58. punktā, pensiju fondi nerezidenti katrā ziņā var tikt aplikti ar nodokļiem tikai tad, ja tiem ir izmaksātas dividendes.

61 Turklāt, kā ģenerāladvokāts to būtībā ir norādījis secinājumu 32. un 33. punktā, nodokļu uzlikšanas neitralitāte, kādu, ņemot vērā ieguldījumu formu, ir bijusi vēlme panākt pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos, nozīmē nodokļu uzlikšanu visam nodokļu maksātāja ieguldītajam kapitālam neatkarīgi no tā, kāds ir šī nodokļu maksātāja ieguldījumu portfeļa sastāvs.

62 Šāds mērķis nevar tikt sasniegts pensiju fonda nerezidenta gadījumā, kam Zviedrijā tiek piemērots nodoklis tikai par tā ienākumiem, kuru izcelsme ir šajā dalībvalstī.

63 Tādējādi ir jākonstatē, ka, ņemot vērā valsts tiesību aktos izvirzīto mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu, pensiju fonds nerezidents nav situācijā, kas būtu līdzīga tai, kādā ir pensiju fonds rezidents.

64 To ņemot vērā, vēl ir jāatgādina, ka, lai gan divu dažādu nodokļu uzlikšanas metožu piemērošana pensiju fondiem rezidentiem un nerezidentiem šajā gadījumā ir pamatota ar atšķirīgām situācijām abu šo nodokļu maksātāju kategoriju starpā, Tiesa jau ir atzinusi, ka, runājot par komercdarbības izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar darbību, kura ir radījusi ar nodokli apliekamos ienākumus kādā dalībvalstī, šīs valsts rezidenti un nerezidenti ir līdzīgā situācijā (spriedums, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c., C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 57. punkts).

65 Tādējādi iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pensiju fondiem rezidentiem piemērotā nodokļu uzlikšanas metode, aprēķinot minēto fondu nodokļa bāzi un, it īpaši, nodokļa bāzes aprēķinā ņemot vērā to parādus, ļauj ņemt vērā iespējamos komercdarbības izdevumus, kas ir tieši saistīti ar dividenžu saņemšanu, kā to, šķiet, apgalvo *PMT*. Ja tas tā ir, šādu izmaksu ņemšana vērā būtu jāatzīst arī attiecībā uz pensiju fondiem nerezidentiem.

66 Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka:

— tas pieļauj tādus valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem par sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm tiek piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, un, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam rezidentam, tiek piemērots nodoklis, kas ir aprēķināts pēc vienotas likmes, pamatojoties uz fiktīvo peļņu, kurai laika gaitā ir jāatbilst parastam nodokļa ieturējumam no visiem ienākumiem no kapitāla;

— LESD 63. pants tomēr nepieļauj, ka pensiju fondi nerezidenti, kas saņem dividendes, nevar ņemt vērā iespējamos komercdarbības izdevumus, kuri ir tieši saistīti ar dividenžu saņemšanu, ja pensiju fondu rezidentu nodokļa bāzes aprēķina metode paredz šādu ņemšanu vērā, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

67 Attiecībā uz pamatlietas 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 (pirmā palāta) nospriež:

LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka:

— **tas pieļauj tādus valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem par sabiedrības rezidentes izmaksātajām dividendēm tiek piemērots nodoklis ienākumu gūšanas vietā, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam nerezidentam, un, ja šīs dividendes tiek izmaksātas pensiju fondam rezidentam, tiek piemērots nodoklis, kas ir aprēķināts pēc vienotas likmes, pamatojoties uz fiktīvo peļņu, kurai laika gaitā ir jāatbilst parastam nodokļa ieturējumam no visiem ienākumiem no kapitāla;**

— **LESD 63. pants tomēr nepieļauj, ka pensiju fondi nerezidenti, kas saņem dividendes, nevar ņemt vērā iespējamos komercdarbības izdevumus, kuri ir tieši saistīti ar dividenžu saņemšanu, ja pensiju fondu rezidentu nodokļa bāzes aprēķina metode paredz šādu ņemšanu vērā, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]