Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ENTONIJA MAIKLA KOLINSA
[*ANTHONY MICHAEL COLLINS*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2024. gada 21. martā [1]

Lieta C-39/23

***Keva*,**
***Landskapet Ålands pensionsfond*,**
Kyrkans Centralfond
pret
Skatteverket

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 63. pants – LESD 65. pants – Kapitāla brīva aprite – Nodokļu tiesību akti – Valsts pensiju fondu saņemto dividenžu aplikšana ar nodokli – Pensiju fondiem rezidentiem izmaksāto dividenžu neaplikšana ar nodokli – Nodoklis, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, par dividendēm, kuras izmaksātas pensiju fondiem nerezidentiem – Objektīva salīdzināmība – Pamatošana ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem

I. Faktiskie un juridiskie apstākļi

1. Zviedrijā ir trīs pensiju veidi: (1) valsts pensija [2], (2) aroda pensijas un (3) privātās pensijas. Lai finansētu valsts pensiju, darba devējiem un darbiniekiem jāveic likumā noteiktās iemaksas, kuras aprēķina, pamatojoties uz viņu ienākumiem. Ar šīm ikgadējām iemaksām finansē pensiju izmaksu attiecīgajā gadā. Ja konkrētajā gadā iemaksas pārsniedz izmaksas, vispārējie pensiju fondi [3] pārvalda pārsniegumu. Savukārt gadā, kad iemaksas ir mazākas par izmaksām, VP fondi sedz jebkādu deficītu. Tādējādi VP fondi darbojas kā valsts pensiju sistēmas rezerves un stabilizatori [fondi]. Par valsts pensiju izmaksu atbildīga ir *Pensionsmyndigheten* (Pensiju aģentūra, Zviedrija), nevis VP fondi.

[1] Oriģinālvaloda – angļu.

[2] No ienākumiem atkarīga pensija un prēmiju pensija kopā ar pensijas papildinājumu, kas atkarīgs no ienākumiem, un garantēto pensiju ir valsts pensijas sastāvdaļas. 16 % no personas ienākumiem, kas dod tiesības uz pensiju, un citiem ar nodokli apliekamiem ieņēmumiem tiek novirzīti no ienākumiem atkarīgai pensijai, bet 2,5 % – prēmiju pensijai.

[3] Vispārējos pensiju fondus (turpmāk tekstā – "VP fondi") veido pirmais, otrais, trešais, ceturtais, sestais un septītais fonds. VP fondi, izņemot septīto fondu, pārvalda kapitālu, lai aizsargātu uz ienākumiem balstītu pensiju sistēmu, lai līdzsvarotu pārsniegumu un iespējamo deficītu starp pensiju iemaksām un pensiju maksājumiem attiecīgajā gadā, kā arī veicinātu pensiju sistēmas ilgtermiņa darbību. Septītais fonds pārvalda prēmiju pensijas kapitālu.

2. Zviedrijas valsts ir atbrīvota no jebkādām nodokļu saistībām [4]. Tā kā VP fondi ir neatņemama valsts sastāvdaļa, tie ir atbrīvoti no nodokļa maksāšanas par dividendēm, kuras tie saņem no Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem.

3. Somijā ar likumu visiem darbiniekiem ir noteikts pienākums reģistrēties aroda pensiju shēmā. Šīs shēmas galvenokārt finansē no darba devēju un darbinieku iemaksām.

4. *Keva*, *Landskapet Ålands pensionsfond* un *Kyrkans Centralfond* (turpmāk tekstā – "prasītāji") ir starp tām iestādēm, kas pārvalda aroda pensiju sistēmu Somijā [5]. *Keva* ir publisko tiesību juridiska persona, kas Somijā ir atbrīvota no nodokļa maksājumiem. Šis fonds citastarp pārvalda pašvaldību un valsts iestāžu, Evaņģēliski luteriskās baznīcas un Somijas Bankas darbinieku aroda pensijas. Tā galvenais uzdevums ir pārvaldīt fondus, lai nodrošinātu pensiju izmaksu un stabilizētu pensiju iemaksu attīstību. *Keva* iekasē iemaksas un izmaksā pensijas. *Landskapet Ålands pensionsfond* ir Ālandu salu provinces pensiju fonds, un tas ir šīs provinces pārvaldes neatņemama sastāvdaļa. Tas atbild par aroda pensiju pārvaldību Ālandu salu provinces darbinieku vārdā. Tā galvenais uzdevums ir pārvaldīt kapitālu, kas ir nošķirts no provinces budžeta. *Landskapet Ålands pensionsfond* neizmaksā pensijas. Tas ir daļēji atbrīvots no nodokļa Somijā un nemaksā nodokli par dividendēm, kas saņemtas no šajā dalībvalstī reģistrētajiem uzņēmumiem. *Kyrkans Centralfond* ir daļa no Evaņģēliski luteriskās baznīcas Somijā. Līdz 2016. gada 1. janvārim tas pārvaldīja savu darbinieku pensiju fondu atbilstoši tā vispārējai atbildībai par Baznīcas fondu pārvaldību. *Kyrkans Centralfond* Somijā praktiski ir atbrīvots no ienākuma nodokļa. *Keva* pārvaldīja *Kyrkans Centralfond* pensiju izmaksu.

5. No 2003. līdz 2016. gadam prasītāji saņēma dividendes no Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem. Saskaņā ar *kupongskattelagen* (1970:624) (Likums (1970:624) par nodokli par dividendēm) 1., 4. un 5. pantu ārvalstu juridiskās personas [6], kuras saņem dividendes no Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem, maksā nodokli ienākumu gūšanas vietā 30 % apmērā. Šī nodokļa likme ir samazināta līdz 15 % juridiskām personām, kas ir Dānijas, Fēru salu, Islandes, Norvēģijas, Somijas, Norvēģijas un Zviedrijas nolīguma par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu līgumslēdzējas puses [7]. Tā kā prasītāji ir atbrīvoti no nodokļa par dividendēm samaksas Somijā, tie nevarēja atskaitīt Zviedrijā samaksāto nodokli ienākumu gūšanas vietā no jebkādām nodokļu saistībām, kādas tiem varētu būt Somijā. Līdz ar to nodokļa ienākumu gūšanas vietā ieturējums par dividendēm, ko tie saņēmuši Zviedrijā, ir kļuvis galīgs.

6. Prasītāji lūdza atmaksāt nodokli, ko *Skatteverket* (turpmāk tekstā – "atbildētājs") bija atskaitījis no dividendēm, kuras viņi bija saņēmuši no Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem. Prasītāji norādīja, ka to apstākļi ir salīdzināmi ar VP fondu apstākļiem. Tādējādi tie norādīja, ka atšķirīga attieksme nodokļu jomā starp saņemtajām dividendēm un saņemtajiem VP līdzekļiem ir pretrunā LESD 63. pantam. Atbildētājs noraidīja šo argumentu, pamatojoties uz to, ka prasītāju situācija nebija objektīvi salīdzināma ar VP fondu apstākļiem.

[4] *Inkomstskattelagen* (1999:1229) (Likums (1999:1229) par ienākuma nodokli) 7. nodaļas 2. pants.

[5] Somijas pensiju sistēma sastāv no pensijas, kas saistīta ar darba samaksu (aroda pensija), valsts pensijas, kas atkarīga no dzīvesvietas, un garantētās pensijas.

[6] Ārvalstu juridiskā persona (*utländsk juridisk person*) ir subjekts, kas nav Zviedrijas rezidents, un kas atbilst noteiktiem juridiskiem nosacījumiem, saskaņā ar kuriem Zviedrijas tiesību akti to uzskata par līdzvērtīgu Zviedrijas juridiskai personai. Nodokļu ziņā ārvalstu juridiskās personas tiek uzskatītas par nerezidentiem Zviedrijā.

[7] Ziemeļvalstu konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļu un kapitāla nodokļu jomā, kura parakstīta Helsinkos 1996. gada 23. septembrī, Zviedrijas tiesībās transponēta ar *lag* (1996:1512) *om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna* (Likums (1996:1512) par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas nolīgumiem starp Ziemeļvalstīm).

7. Prasītāji apstrīdēja šī lēmuma spēkā esamību, ceļot prasību *Förvaltningsrätten i Falun* (Fālunas administratīvā tiesa, Zviedrija), kas to prasību noraidīja. *Kammarrätten i Sundsvall* (Administratīvā apelācijas tiesa Sundsvallā, Zviedrija) noraidīja apelācijas sūdzību par šo spriedumu.

8. Prasītāji iesniedza kasācijas sūdzību *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija), kas ir iesniedzējtiesa. Šī tiesa izskatīja kasācijas sūdzību, ciktāl šajā sūdzībā izvirzīts jautājums par to, vai nodokļa ienākumu gūšanas vietā ieturējums par dividendēm, ko saņēmusi Somijā reģistrēta valsts pensiju iestāde, ir saderīgs ar kapitāla brīvu apriti Savienības tiesībās apstākļos, kad attiecīgās dividendes, ko saņem VP fondi, netiek apliktas ar nodokli. Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai tas, ka dividendes, ko iekšzemes uzņēmumi izmaksā ārvalstu valsts pensiju iestādēm, tiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, savukārt attiecīgās dividendes netiek apliktas ar nodokli, ja tās tiek izmaksātas iekšzemē ar tās vispārējo pensiju fondu starpniecību, ir negatīva diskriminācija, kas ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, kādi kritēriji būtu jāņem vērā, novērtējot, vai ārvalstu valsts pensiju iestāde ir situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar savas valsts un tās vispārējo pensiju fondu situāciju?

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

9. Rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāji, atbildētājs, Spānijas un Zviedrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Tiesas sēdē 2024. gada 11. janvārī tika uzklausīti lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi un to atbildes uz jautājumiem.

II. Izvērtējums

A. Pirmais jautājums

1. Lietas dalībnieku apsvērumi

10. Prasītāji un Komisija uzskata: tā kā dividendes, ko pensiju fondi nerezidenti saņēma no Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem, tika apliktas ar faktiski galīgo nodokli ienākumu gūšanas vietā, savukārt dividendes, ko VP fondi saņēma no tiem pašiem uzņēmumiem, ir atbrīvotas no nodokļa, tie visticamāk atturēsies no ieguldījumiem Zviedrijā, tādējādi radot LESD 63. pantā aizliegto kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

11. Atbildētājs un Spānijas un Zviedrijas valdības apgalvo, ka atšķirīgais nodokļu režīms attiecībā uz pensiju fondu rezidentu un nerezidentu saņemtajām dividendēm nav kapitāla brīvas aprites ierobežojums. Šī atšķirīgā attieksme izrietot no tā, ka VP fondi ir Zviedrijas valsts neatņemama sastāvdaļa, nevis no to izcelsmes vietas. Atbildētājs turklāt norāda, ka VP fondi ir vienīgie pensiju fondi, kas Zviedrijā ir atbrīvoti no nodokļiem. Dividendes, ko saņem pensiju fondi rezidenti

Zviedrijā, kuri nav VP fondi, tiek apliktas ar peļņas nodokli [8], savukārt dividendes, ko saņem pensiju fondi nerezidenti, tiek apliktas ar nodokli, kurš ieturams ienākumu gūšanas vietā. Atbildētājs un Zviedrijas valdība piebilda, ka VP fondu atbrīvošana no nodokļiem, pamatojoties uz to, ka tie ir iekļauti valstī, nerada ekonomiskas priekšrocības ne šiem fondiem, ne Zviedrijas valstij. No tā izriet, ka atšķirības VP fondu nodokļu režīmā neattur valsts pensiju fondus, kas ir citu dalībvalstu rezidenti, no ieguldījumiem Zviedrijā. Pēc Zviedrijas valdības domām, pretējā gadījumā dalībvalstīm tiktu uzlikts pienākums piedalīties vispārējo vecuma pensiju finansēšanā citās dalībvalstīs. Šāds pienākums nepastāv, jo katra dalībvalsts ir atbildīga par savas valsts pensiju sistēmas finansēšanu. Šāda pienākuma esamība būtu pretrunā arī LESD 153. panta 1. un 4. punktam. Tā kā Savienības tiesību akti sociālā nodrošinājuma jomā nav saskaņoti, katrai dalībvalstij ir tiesības izstrādāt un organizēt savu sociālā nodrošinājuma sistēmu, tostarp tās finansēšanas kārtību. Visbeidzot Zviedrijas valdība norāda, ka valsts pensiju sistēmas nekonkurē viena ar otru, jo saskaņā ar dalībvalstu sociālā nodrošinājuma sistēmu koordinēšanu persona jebkurā brīdī var izmantot obligāto vecuma pensiju shēmu tikai vienā dalībvalstī.

2. Juridiskā analīze

12. Ievadam norādāms: lai gan LESD 63. pantā ir aizliegti visi kapitāla brīvas aprites ierobežojumi starp dalībvalstīm, kā arī starp dalībvalstīm un trešām valstīm, dalībvalstis saglabā tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgās nodokļu tiesību normas nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu izcelsmes vietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ [9]. Lai šī atšķirīgā attieksme būtu saderīga ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, tai ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai tā ir jāpamato ar primāriem vispārējo interešu iemesliem [10].

13. LESD 63. panta 1. punktā ir aizliegti pasākumi, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai attur šīs dalībvalsts rezidentus no ieguldījumu veikšanas citās dalībvalstīs [11]. Lai principā konstatētu šāda ierobežojuma esamību, pietiek pierādīt, ka nodokļu režīms dividendēm, kuras pensiju fondi nerezidenti saņem no Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem, var atturēt šīs iestādes no ieguldījumu veikšanas šajā dalībvalstī. Ja dalībvalsts pret pensiju fondu nerezidentu saņemtajām dividendēm izturas mazāk labvēlīgi kā pret pensiju fondu rezidentu saņemtajām dividendēm, Tiesa ir atzinusi, ka šī atšķirīgā attieksme var atturēt citās dalībvalstīs reģistrētus ieguldītājus no ieguldījumiem šajā dalībvalstī, tādējādi radot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu [12]. Tiesa ir arī nospriedusi, ka lielāka nodokļu sloga uzlikšana dividendēm, kuras saņem pensiju fondi nerezidenti, nekā tas, kas piemērojams tām pašām dividendēm, kuras saņem

[8] Saskaņā ar *lag* (1990:661) *om avkastningsskatt på pensionsmedel* (Likums (1990:661) par pensiju fondu peļņas nodokli) Zviedrijas pensiju fondiem un dzīvības apdrošināšanas sabiedrībām jāmaksā peļņas nodoklis, kas tiek aprēķināts pēc fiksētas likmes, lai apliktu ar nodokli kārtējos ienākumus no pensiju uzkrājumiem.

[9] Atkāpe saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu ir stingri piemērojama, un to ierobežo LESD 65. panta 3. punkts, kurā noteikts, ka šādi valsts noteikumi nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti. Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 55. un 56. punkts un tajos minētā judikatūra); 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 63. punkts); un 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN* (C-545/19, EU:C:2022:193, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

[10] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts un tajā minētā judikatūra); 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 64. punkts un tajā minētā judikatūra); un 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN* (C-545/19, EU:C:2022:193, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

[11] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688, 28. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

[12] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688, 33. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 49. punkts un minētā judikatūra).

pensiju fondi rezidenti, nozīmē nelabvēlīgāku attieksmi [13]. Dividendēm, ko prasītāji saņēma no Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem, tika piemērots galīgs nodokļa ienākumu gūšanas vietā ieturējums 15 % apmērā, lai gan šīs pašas dividendes bija atbrīvotas no nodokļa brīdī, kad tās saņēma VP fondi. Tas, ka Zviedrijas valsts nodokļu režīms nav privileģēts attiecībā uz šo pašu valsti vai tās valsts pensiju fondiem, neietekmē jautājumu, vai šāda attieksme ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums. Pati pasākuma negatīvā ietekme uz citu dalībvalstu ieguldījumiem nosaka, vai tas ir šāds ierobežojums.

14. No tā izriet, ka atšķirīga attieksme nodokļu jomā pret dividendēm, ko prasītāji saņem no Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem, salīdzinājumā ar nodokļu režīmu attiecībā uz dividendēm, kuras saņem VP fondi, principā ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

15. LESD 153. panta 1. un 4. punktā paredzēts, ka Eiropas Savienība atbalsta un papildina dalībvalstu darbības, kas citastarp attiecas uz darba ņēmēju sociālo nodrošinājumu un sociālo aizsardzību. Jebkuri noteikumi, ko Eiropas Savienība pieņem saskaņā ar šo pantu neietekmē ne dalībvalstu tiesības definēt savas sociālā nodrošinājuma sistēmas pamatnoteikumus, ne šo sistēmu finansiālo līdzsvaru. Eiropas Savienības kompetences īstenošanas ierobežojumi šajā jomā pēc sava rakstura attiecas uz šīs kompetences īstenošanu un neregulē primārajās tiesībās ietverto normu piemērošanu. Zviedrijas valdība nav identificējusi noteikumus, ko Eiropas Savienība ir pieņēmusi saskaņā ar LESD 153. pantu un kas varētu ietekmēt tās tiesības definēt savas sociālā nodrošinājuma sistēmas pamatnoteikumus vai būtiski ietekmēt šīs sistēmas finansiālo līdzsvaru. Šo iemeslu dēļ argumenti, ko Zviedrijas valdība izvirza šajā ziņā, ir noraidāmi.

16. Citi Zviedrijas valdības argumenti par saskaņošanas stadiju un drošības sistēmu koordinācijas raksturu Savienības līmenī arī neietekmē jautājumu, vai atšķirīga attieksme nodokļu jomā pret VP fondiem un fondiem, kas ir citu dalībvalstu rezidenti, ir ierobežojums LESD 63. panta izpratnē. Dalībvalstīm ir jāievēro Līguma noteikumi, tostarp tie, kas reglamentē četras brīvības, neatkarīgi no tā, vai saskaņā ar Savienības tiesībām dalībvalstīm ir pienākums līdzfinansēt citu dalībvalstu sociālā nodrošinājuma sistēmas.

17. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt šādi:

LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja dividendes, ko iekšzemes uzņēmumi izmaksā ārvalstu valsts pensiju iestādēm, tiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, lai gan attiecīgās dividendes netiek apliktas ar nodokli, ja tās saņem izcelsmes valsts ar vispārējo pensiju fondu starpniecību, tā ir negatīva atšķirīga attieksme, kas principā ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

B. Otrais jautājums

1. Lietas dalībnieku apsvērumi

18. Prasītāji un Komisija apgalvo, ka prasītāju un VP fondu situācijas ir objektīvi salīdzināmas. Lai novērtētu, vai ārvalstu valsts pensiju iestāde atrodas situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar iekšzemes pensiju fondu situāciju, prasītāji apgalvo, ka jāņem vērā salīdzināmo struktūru mērķis, funkcijas un galvenie uzdevumi. Prasītāji apgalvo, ka tie pastāv tiem pašiem mērķiem kā VP fondi:

[13] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 48. punkts), un 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 50. punkts).

kā rezerves fondi, kas iesaistīti to attiecīgo obligāto aroda pensiju apdrošināšanas sistēmu pārvaldībā un uzturēšanā. Tā kā tiem ir identisks mērķis, prasītāji norāda, ka, lai tos varētu uzskatīt par objektīvi salīdzināmiem, nav nepieciešams, lai to juridiskā forma būtu identiska VP fondu formai [14]. Jebkurā gadījumā, lai gan VP fondi ir Zviedrijas valsts daļa, prasītāji praktiski ir Somijas valsts daļa.

19. Vairāki apstākļi liecina, ka Somijas un Zviedrijas valsts pensiju fondi ir objektīvi salīdzināmi. Tos abus reglamentē īpaši likumi. Zviedrijā obligātās pensiju iemaksas tiek veiktas VP fondos, savukārt Somijā šīs iemaksas tiek veiktas *Keva* un *Landskapet Ålands pensionsfond*. *Pensionsmyndigheten* (Pensiju aģentūra, Zviedrija) izmaksā pensijas Zviedrijā, savukārt *Keva* (savā vārdā un *Kyrkans Centralfond* vārdā) un Ālandu salu provinces valdība (*Landskapet Ålands pensionsfond* vārdā) veic šo funkciju Somijā. VP fondi un prasītāji ir vieni no lielākajiem institucionālajiem ieguldītājiem to attiecīgajās dalībvalstīs. VP fondi un prasītāji, kuri darbojas saskaņā ar stingru tiesisko regulējumu un uz kuriem attiecas precīzas ieguldījumu stratēģijas, *inter alia* iegulda iekšzemes un ārvalstu uzņēmumos, īpašumos un finanšu instrumentos. To nodokļu režīms to rezidences dalībvalstīs arī ir identisks, tā kā VP fondi Zviedrijā netiek aplikti ar nodokli, jo tie ir Zviedrijas valsts daļa, savukārt prasītāji Somijā atbilstoši likumam ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa.

20. Komisija norāda, ka Zviedrijas un Somijas valsts pensiju fondi kalpo vienam un tam pašam mērķim un sociālajam nolūkam, tiem ir vienāda organizatoriskā un juridiskā struktūra. To darbība, tostarp to finansēšanas modeļi, praksē ir identiski. Tāpat kā VP ir daļa no Zviedrijas valsts, *Landskapet Ålands pensionsfond* un *Kyrkans Centralfond* attiecīgi ir Ālandu salu provinces un Evaņģēliski luteriskās baznīcas daļa. Lai gan *Keva* ir publisko tiesību juridiska persona, tas neizslēdz, ka to var pielīdzināt VP fondiem. Salīdzināmība jāvērtē kopumā, ņemot vērā pārbaudāmo iestāžu mērķus, funkcijas un darbības.

21. Atbildētājs un Spānijas un Zviedrijas valdības apgalvo, ka VP fondi un prasītāji neatrodas objektīvi salīdzināmos apstākļos. Atšķirīgs nodokļu režīms attiecībā uz VP fondiem un prasītājiem izriet no tā, ka tie ir valsts daļa, nevis no tā, ka tie ir rezidenti Zviedrijā. Atbildētājs turklāt norāda, ka VP fondi darbojas kā rezerves [fondi] Zviedrijas valsts pensiju sistēmā. To kā stabilizācijas fondu mērķis ir veicināt Zviedrijas sociālā nodrošinājuma sistēmas finansiālo stabilitāti un ilgtspēju. Nerezidentu pensiju fondi pēc definīcijas nevar sasniegt šo konkrēto mērķi.

22. Zviedrijas valdība norāda, ka nodokļu pasākuma mērķi var tikt ierobežoti ar apstākļiem un sabiedrības interesēm, kas ir tieši saistīti ar konkrēto dalībvalsti. Līdz ar to pārrobežu un iekšzemes situācijas nav objektīvi salīdzināmas. VP fondiem piešķirtais atbrīvojums no nodokļa ir tieši saistīts ar Zviedrijas valsti, jo tā mērķis ir izvairīties no administratīvā sloga, ko rada apļveida līdzekļu plūsma, kas nerada valstij finansiālu labumu.

23. Zviedrijas valdība uzskata, ka katras dalībvalsts tiesībām izstrādāt un organizēt savu sociālā nodrošinājuma sistēmu, tostarp tās finansēšanas veidu, ir nozīme objektīvas salīdzināmības novērtējumā. Sabiedrības intereses, ko veicina valsts pensiju sistēma, ir tieši saistītas ar Zviedrijas valsti un nekonkurē ar citās dalībvalstīs pastāvošajām sistēmām. Tādējādi nav iespējams objektīvi salīdzināt dažādās dalībvalstu pensiju sistēmas.

[14] Prasītāji, atsaucoties uz 2009. gada 18. jūnija spriedumu *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 50. punkts), norāda, ka pensiju iestāžu darbība nav tikusi saskaņota Savienības līmenī.

24. Ja *quod non*, ir iespējams novērtēt prasītāju un VP fondu objektīvo salīdzināmību, Zviedrijas valdība un atbildētājs atzīst, ka jāņem vērā to attiecīgie mērķi, galvenās funkcijas un uzdevumi, tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tie darbojas, finansēšanas metodes un to organizēšanas veids. Zviedrijas valdība tomēr uzsver, ka šajā vērtējumā jāņem vērā pensiju fondu nerezidentu autonomija no jebkādas atbildības par citiem sociālā nodrošinājuma pabalstiem un no valsts budžeta. Objektīvai salīdzināmībai būtu nepieciešams, lai nerezidentu pensiju fonds nodarbotos tikai un vienīgi ar rezerves fondu pārvaldību, lai nodrošinātu vecuma pensiju pieejamību. Šie fondi arī būtu pilnībā jāatbrīvo no nodokļiem atbilstoši valsts tiesību aktiem. Šo jautājumu galīgais vērtējums jāveic iesniedzējtiesai.

2. Juridiskā analīze

25. Valstu nodokļu tiesību aktos paredzētā atšķirīgā attieksme var būt saderīga ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ja šī atšķirība attiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām [15]. No Tiesas judikatūras izriet, ka salīdzināmība jāpārbauda, ņemot vērā izskatāmo valsts noteikumu mērķi, funkcijas un saturu [16]. Lai noteiktu, vai no tiesību aktiem izrietošā atšķirīgā attieksme atspoguļo objektīvi atšķirīgas situācijas esamību, jāņem vērā atbilstošie šajos tiesību aktos ietvertie atšķirīgie kritēriji [17].

26. Ja dalībvalsts vienpusēji vai saskaņā ar konvenciju apliek ar nodokli ienākumus no dividendēm, ko nodokļu maksātāji rezidenti un nodokļu maksātāji nerezidenti saņem no uzņēmuma rezidenta, šo nodokļu maksātāju situācija ir salīdzināma [18]. Šo secinājumu 21.–23. punktā izklāstīto iemeslu dēļ atbildētājs, kā arī Spānijas un Zviedrijas valdības apgalvo, ka prasītāji un VP fondi nav objektīvi salīdzināmi.

27. Ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, nekas neliecina par to, ka, ņemot vērā Zviedrijas valsts atbrīvojuma no nodokļa mērķi, nolūku un saturu, šis atbrīvojums paredzēts, lai atspoguļotu objektīvu atšķirību pensiju fondu rezidentu un pensiju fondu nerezidentu situācijā. Tas atbilst atbildētāja, kā arī Spānijas un Zviedrijas valdību apgalvojumam, ka atšķirīga attieksme izriet no tā, ka VP fondi ir Zviedrijas valsts neatņemama sastāvdaļa un nav balstīti uz izcelsmes vietu. No Tiesas rīcībā esošās informācijas izriet, ka lēmums atbrīvot Zviedrijas valsti no nodokļa ir pieņemts, lai izvairītos no administratīvā sloga, ko rada apļveida līdzekļu plūsma, kura nerada valstij finansiālu labumu. Līdz ar to var norādīt, ka tā vietā, lai atspoguļotu atšķirību starp prasītāju un VP fondu attiecīgajiem apstākļiem, tiem piešķirtais atbrīvojums rada šādu atšķirību.

28. Lai gan Zviedrijas valsts atbrīvojuma no nodokļa mērķis, funkcijas un saturs nenorāda ne uz vienu kritēriju, kas varētu palīdzēt objektīvi salīdzināt prasītājus un VP fondus, tomēr puses ir vienojušās par dažiem kritērijiem, kas jāņem vērā, veicot šo darbību.

[15] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 23. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 64. punkts un tajā minētā judikatūra).

[16] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, Komisija/Igaunija (C-39/10, EU:C:2012:282, 51. punkts un tajā minētā judikatūra); 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija (C-342/10, EU:C:2012:688, 36. punkts un tajā minētā judikatūra); 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 48. punkts un tajā minētā judikatūra); un 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

[17] Spriedums, 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c. (C-480/16, EU:C:2018:480, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

[18] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 66. punkts un tajā minētā judikatūra).

29. Konstatējums, ka personas atrodas objektīvi salīdzināmos apstākļos un ka LESD 63. panta piemērošanas nolūkā pret tām jāizturas vienādi, nav līdzvērtīgs konstatējumam, ka tās atrodas vienādos apstākļos. Prasītāju un VP fondu objektīvās salīdzināmības novērtējums nozīmē, ka jāņem vērā to mērķis, funkcijas un galvenie uzdevumi, tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram tie darbojas, un to organizāciju galvenās īpašības. Tādējādi papildu jautājumi, ieskaitot tehniska rakstura atšķirības, šajā novērtējumā nav noteicošie.

30. Ņemot vērā šo aspektu, atbildētāja apgalvojums, ka pensiju fondu nerezidentu mērķis nav veicināt Zviedrijas sociālā nodrošinājuma sistēmas finansiālo stabilitāti un ilgtspēju, un tādējādi tos nevar salīdzināt ar VP fondiem, ir nepamatoti ierobežojošs. Tā kā pēc definīcijas katra fonda mērķis ir aizsargāt atsevišķas valsts pensiju sistēmas stabilitāti un ilgtspēju, šāda pieeja padarītu neiespējamu pensiju fondu pārrobežu salīdzināšanu, pat ja tā būtu identiska. Prasītājiem izvirzīto mērķu novērtējumu var veikt tikai tās sociālā nodrošinājuma sistēmas kontekstā, kurā tie darbojas, nevis atsaucoties uz citas dalībvalsts sistēmu.

31. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka kritērijiem, kuri jāņem vērā, lai novērtētu, vai ārvalstu valsts pensiju iestāde ir situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar savas valsts un tās vispārējo pensiju fondu situāciju, jāietver to attiecīgie mērķi, funkcijas un būtiskie uzdevumi, tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram tie darbojas, kā arī to organizāciju īpašības.

C. Trešais jautājums

32. Trešais jautājums ir par to, vai kapitāla brīvas aprites ierobežojumu var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Uz šo jautājumu, kā tas formulēts, var atbildēt tikai apstiprinoši. Aplūkojot to kontekstā, kādā iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir skaidrs, ka iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai iespējamā kapitāla brīvas aprites ierobežojuma izvirzītie pamatojumi principā ir uzskatāmi par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tādēļ ierosinu Tiesai atbildēt uz šādi pārformulēto uz trešo jautājumu.

1. Lietas dalībnieku apsvērumi

33. Prasītāji un Komisija norāda, ka nav izvirzīts neviens primārs vispārējo interešu apsvērums, kas varētu pamatot to identificēto kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, piemērojot atšķirīgu nodokļu režīmu prasītājiem salīdzinājumā ar to, kāds piemērots VP fondiem. Nedz iespējamie zaudējumi, kas varētu rasties VP fondiem, iekasējot nodokli par to saņemtajām dividendēm, nedz kādas administratīvas grūtības nepamato šāda ierobežojuma esamību. Komisija uzskata, ka tas ir Zviedrijas kompetences jautājums, ja tā izvēlētos piešķirt līdzekļus GP fondiem gadījumā, ja to saņemtās dividendes tiktu apliktas ar nodokli. Tāpat nekas neliedz Zviedrijai atbrīvot no nodokļa objektīvi salīdzināmus valsts pensiju fondus, kā tā jau ir darījusi attiecībā uz pensiju fondiem, kas ir Kanādas un Amerikas Savienoto Valstu rezidenti [19].

[19] Skat. *lag* (1996:1511) *om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada* (Likums (1996:1511) par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp Kanādu un Zviedriju) un *lag* (1994:1617) *om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta stater* (Likums (1994:1617) par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp Amerikas Savienotām Valstīm un Zviedriju).

34. Kaut arī attiecīgais nodokļu režīms ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, atbildētājs, kā arī Spānijas un Zviedrijas valdības apgalvo, ka šo ierobežojumu var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Atbildētājs un Zviedrijas valdība apgalvo, ka VP fondu mērķis ir garantēt Zviedrijas sociālās politikas finansējumu, nodrošinot, ka tā ir finansiāli neatkarīga un nošķirta no pārējā valsts budžeta. Šajā gadījumā Zviedrijas valstij nav jāpiešķir līdzekļi VP fondiem, lai no saviem līdzekļiem kompensētu nodokļa samaksu par dividendēm. Šī kārtība saglabā sabiedrības uzticību pensiju sistēmai.

35. Atbildētājs norāda, ka nodokļu teritorialitātes princips un sabalansēts nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm piešķir tām tiesības aplikt ar nodokli ienākumus, kas gūti to attiecīgajās teritorijās. VP fondu saņemto dividenžu aplikšana ar nodokli radītu nevajadzīgu administratīvo slogu, nesniedzot valstij finansiālu labumu. Savukārt, ja prasītāji tiktu atbrīvoti no nodokļa par dividendēm, kuri tās saņēmuši no Zviedrijā reģistrētajiem uzņēmumiem, Zviedrijas valstij rastos zaudējumi.

36. Zviedrijas valdība piebilst, ka tas, ja Zviedrijai uzliktu pienākumu paplašināt atbrīvojumu no nodokļiem, ko tā piešķir VP fondiem, attiecinot to arī uz citās dalībvalstīs dibinātiem valsts pensiju fondiem, būtu pretrunā līdzsvarotam kompetenču sadalījumam starp dalībvalstīm sociālā nodrošinājuma jomā.

37. Atzīstot, ka tīri ekonomiska vai administratīva rakstura iemesli nav primāri vispārējo interešu apsvērumi, kas varētu pamatot Līgumos garantētās pamatbrīvības īstenošanas ierobežojumu, gan Zviedrijas valdība, gan atbildētājs apgalvo, ka ierobežojums var tikt attaisnots, ja to nosaka ekonomiska rakstura iemesli, kuriem ir vispārējo interešu mērķis [20]. Šajā ziņā Zviedrijas valdība apgalvo, ka jāņem vērā valsts pensiju sistēmas izveides pamatā esošie iemesli un nepieciešamība nodrošināt VP fondu neatkarību, finansiālo stabilitāti un ilgtspēju.

2. Juridiskā analīze

38. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojumi var tikt pieļauti, ja tie ir pamatoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas ir piemēroti, lai nodrošinātu šo mērķu sasniegšanu, un nepārsniedz šo mērķu sasniegšanai nepieciešamo [21]. Atsaukšanās uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem pastāv tikai tiktāl, cik šīs intereses neaizsargā Savienības saskaņošanas pasākumi. Ja šādu saskaņošanas pasākumu nav, principā dalībvalstīm ir jāizlemj, kādu aizsardzības pakāpi tās vēlas piešķirt šīm interesēm un veidu, kādā šī aizsardzība sasniedzama. Tomēr šādiem pasākumiem jāievēro Līgumā noteiktās robežas un jābūt samērīgiem [22].

[20] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 22. oktobris, *Essent* u.c. (no C-105/12 līdz C-107/12, EU:C:2013:677, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

[21] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesībām izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa) (C-342/20, EU:C:2022:276, 79. punkts un tajā minētā judikatūra).

[22] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 28. septembris, Komisija/Nīderlande (C-282/04 un C-283/04, EU:C:2006:608, 32. un 33. punkts).

39. Primārie vispārējo interešu apsvērumi var ietvert nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un cīņu pret izvairīšanos no nodokļu nemaksāšanas [23], pilnīgi mākslīgu struktūru novēršanu [24], nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmu saskaņotību [25] un nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un trešām valstīm [26].

40. Ņemot vērā pārbaudi, kas jāveic iesniedzējtiesai, šķiet, ka Zviedrijas valsts atbrīvošanas no pienākuma maksāt ienākuma nodokli mērķis ir izvairīties no administratīvā sloga saistībā ar apļveida resursu plūsmu, kas šai valstij nerada nekādas finansiālas priekšrocības. Šādam pamatojumam ir administratīvās ērtības raksturs. Kā pamatoti norāda Komisija, administratīvās ērtības nav primārs vispārējo interešu apsvērums un ar to nevar attaisnot Līgumā noteikto pienākumu neizpildi [27]. Šis apsvērums attiecas arī uz argumentu, saskaņā ar kuru VP fondi jāuzskata par neatkarīgiem un nošķirtiem no pārējā valsts budžeta, lai saglabātu sabiedrības uzticību šiem fondiem. Attiecībā uz apgalvojumu, ka, apliekot ar nodokli VP fondu saņemtās dividendes, Zviedrijas valdībai būtu jāpiešķir līdzekļi, lai mazinātu šī nodokļa maksāšanas sekas, piekrītu Komisijas ieteikumam, ka lēmums par to ir Zviedrijas ziņā.

41. Tiesa ir arī nospriedusi, ka gadījumā, ja dalībvalsts izvēlas pilnībā vai gandrīz pilnībā atbrīvot no nodokļa maksājuma dividendes, ko saņem pensiju fondi rezidenti, tā nevar pamatot pensiju fondu nerezidentu saņemto dividenžu aplikšanu ar nodokli, kā to vēlas darīt Zviedrijas valdība, atsaucoties uz nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un trešām valstīm [28]. Šis noteikums tāpat jāpiemēro saistībā ar nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

42. Lai gan katra dalībvalsts var brīvi izstrādāt un organizēt savu sociālā nodrošinājuma sistēmu, tostarp noteikt tās finansēšanas kārtību, šīs brīvības izmantošana ir atkarīga no Līgumu ievērošanas. Tomēr, piemērojot nodokļu režīmu šādiem fondiem, Zviedrijai ir pienākums neattiekties pret valsts pensiju fondiem nerezidentiem tā, lai radītu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

43. Tā kā Zviedrijas valdība apgalvo, ka atšķirīgo nodokļu režīmu var pamatot ar ekonomiska rakstura apsvērumiem, lai sasniegtu vispārējo interešu mērķi, tā nav norādījusi nekādus elementus vai faktorus, izņemot administratīvās ērtības, lai pamatotu šo apgalvojumu.

[23] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. decembris, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 55. punkts); 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel and Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 69. punkts); un 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 73. un 74. punkts).

[24] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 81. un 84. punkts).

[25] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 17. oktobris, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 59. punkts), un 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 91. un 92. punkts).

[26] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 118. un 121. punkts); 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 98. punkts); un 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 72. punkts).

[27] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 1982. gada 9. jūnijs, Komisija/Luksemburga (58/81, EU:C:1982:215, 4. punkts); 2004. gada 15. jūlijs, *Lenz* (C-315/02, EU:C:2004:446, 48. punkts un tajā minētā judikatūra); un 2012. gada 28. jūnijs, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 47. un 48. punkts).

[28] Skat. spriedumu, 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 85. punkts un tajā minētā judikatūra).

44. Ņemot vērā minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka, lai gan iespējamais kapitāla brīvas aprites ierobežojums var tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, šajā lietā minētais pamatojums principā nešķiet uzskatāms par primāri vispārējo interešu apsvērumu.

III. Secinājumi

45. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka

– tad, ja dividendes, ko iekšzemes uzņēmumi izmaksā ārvalstu valsts pensiju iestādēm, tiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, lai gan attiecīgās dividendes netiek apliktas ar nodokli, ja tās saņem izcelsmes valsts ar vispārējo pensiju fondu starpniecību, tā ir negatīva atšķirīga attieksme, kas principā ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums;

– kritērijiem, kuri jāņem vērā, lai novērtētu, vai ārvalstu valsts pensiju iestāde ir situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar savas valsts un tās vispārējo pensiju fondu situāciju, jāietver to attiecīgie mērķi, funkcijas un būtiskie uzdevumi, tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram tie darbojas, kā arī to organizāciju īpašības;

– lai gan iespējamais kapitāla brīvas aprites ierobežojums var tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, šajā lietā minētais pamatojums principā nešķiet uzskatāms par primāri vispārējo interešu apsvērumu.