

Lieta C-342/20

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2020. gada 23. jūlijs

Iesniedzējtiesa:

Helsingin hallinto-oikeus (Somija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 9. jūlijs

Prasītāja:

“A” SCPI

HELSINGIN (HELSINKU)

HALLINTO-OIKEUS
(ADMINISTRATĪVĀ
TIESA)

STARPLĒMUMS

Reģistrācijas numurs

2020. gada 04255/19/8108
9. jūlijs

Finlex

Par

Eiropas Savienības Tiesai saskaņā ar
Līguma par Eiropas Savienības darbību
(LESD) 267. pantu adresētu lūgumu
sniegt prejudiciālu nolēmumu

Prasītāja

“A” SCPI
Pilnvarotā persona: *Asianajaja Mikko
Larvala*

**Lietā uzklaustītā ieinteresētā
persona**

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö
(Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības
iestāde)
“A” SCPI

Apstrīdētais lēmums

Verohallinto (nodokļu administrācija)
2019. gada 13. jūnija lēmums
Nr. P0069824222 attiecībā uz iepriekšēju
nolēmumu par aplikšanu ar ienākuma
nodokli

Tiesvedības priekšmets

1. Saskaņā ar *Laki verotusmenettelystä* (Likums par nodokļu uzlikšanas procedūru) *Verohallinto* (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”), pamatojoties uz nodokļu maksātāja pieteikumu, var izdot saistošus iepriekšējus nolēmumus par nodokļu uzlikšanu. Pieteikumā par uzziņas izdošanu pieteikuma iesniedzējam ir jāsniedz lietas izlemšanai nepieciešamā informācija.
2. Pēc pieteikuma iesniedzēja pieprasījuma nodokļu administrācija, veicot nodokļu uzlikšanu, ir jābalstās uz iepriekšēju nodokļu nolēmumu, kas ir stājies spēkā. Nodokļu administrācijas izdotu iepriekšēju nodokļu nolēmumu var pārsūdzēt *Hallinto-oikeus*. *Hallinto-oikeus* spriedumu var pārsūdzēt tikai tad, ja to pieļauj *Korkein Hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa).
3. Izskatāmajā pamatlietā “A” SCPI (turpmāk tekstā arī – “pieteicēja”) atbilstoši tālāk sniegtajam situācijas raksturojumam iesniedza nodokļu administrācijai

pieteikumu izdot iepriekšēju nodokļu nolēmumu par 2019. un 2020. taksācijas gadu. Pieteicēja ir pārsūdzējusi nodokļu administrācijas izdoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu par 2020. taksācijas gadu *Hallinto-oikeus*.

4. Lieta skar Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 49., 63. un 65. panta interpretāciju.

Nodokļu administrācijai iesniegtais pieteikums izdot iepriekšēju nodokļu nolēmumu un nodokļu administrācijas izdots iepriekšējais nodokļu nolēmums

Nodokļu administrācijas iesniegtais pieteikums izdot iepriekšēju nodokļu nolēmumu

5. Pieteicēja ir ieguldījumu fonds, kas saskaņā ar Francijas tiesībām ir dibināts kā sabiedrība ar mainīgu kapitālu (*Société Civile de Placement Immobilier à Capital Variable*) un veic ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kas atrodas Francijā vai eurozonā. Objektī, kuros ir veikti ieguldījumi, tiek iznomāti komersantiem. 2017. gada beigās [oriģ. 2. lpp.] ieguldījumu fonda vērtība sasniedza aptuveni 32 miljonus EUR. Sabiedrībai bija ieguldījumi četros nekustamajos īpašumos četrās dažādās eurozonas valstīs. 2017. gada beigās sabiedrībai bija 926 akcionāri.
6. Pieteicēja ir saskaņā ar Francijas tiesībām dibināta juridiska persona, tomēr to pārstāv tikai viena sabiedrība ar nosaukumu “A” SAS (“A” *Asset Management, Société par actions simplifiée*), kura pārvalda arī fondu un saskaņā ar normatīvajiem aktiem un sabiedrības statūtiem tās vārdā pieņem visus lēmumus. Pati pieteicēja nevar veikt darījumus. Pieteicēja atrodas Francijas finanšu uzraudzības iestādes (AMF) uzraudzībā un ir alternatīvais ieguldījumu fonds Direktīvas 2011/61/ES izpratnē.
7. Ieguldītāji savus ieguldījumus veic, parakstoties uz pieteicējas kapitāldaļām. Pastāv arī iespēja, ka ieguldītāji savstarpēji veic darījumus ar kapitāldaļām. Sabiedrība var arī atpirkt kapitāldaļas, tomēr principā tikai tādā apjomā, kas atbilst jaunām parakstītām kapitāldaļām. Pretējā gadījumā atpirkšanas cena ir būtiski zemāka.
8. Ieguldītāji par savām kapitāldaļām katru gadu saņem ienākumus, kas atbilst pieteicējas gūtajiem neto īres ienākumiem un pārējiem tās finanšu ieņēmumiem. Par ienākumu sadali lemj kopsapulce. Sabiedrība attiecībās ar trešām personām atbild par savām saistībām, savukārt ieguldītāji par sabiedrības saistībām atbild pakārtoti.
9. Pieteicēja Francijā nav ienākuma nodokļa maksātāja, bet gan nodokļu uzlikšanas ziņā tā ir fiskāli caurskatāma vienība. Ieguldītājiem ir jāmaksā nodokļi gan par ienākumiem no kapitāldaļām, gan arī par peļņu, kas gūta no kapitāldaļu pārdošanas vai atpirkšanas.

10. Pieteicēja plānoja 2019. gada jūnijā parakstīt pirkuma līgumu par divu Somijas savstarpējo nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju iegādi. Šo nekustamā īpašuma akciju sabiedrību īpašumā ir nekustamie īpašumi, kas ir paredzēti mazumtirdzniecības mērķiem. Pēc darījuma veikšanas pieteicēja Somijā vēlas nodarboties ar nekustamā īpašuma izīrēšanu, proti, to telpu izīrēšanu, kuras tā pārvalda, pamatojoties uz tās īpašumā esošajām nekustamā īpašuma akciju sabiedrības akcijām. Turklāt pieteicēja apsver iespēju veikt Somijā vēl citus ieguldījumus nekustamajā īpašumā, iegādājoties citu savstarpējo nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju daļas vai tieši ieguldot nekustamajā īpašumā. Visi pieteicējas ieguldījumi ir ilgtermiņa aktīvi, jo tai nekustamais īpašums savā īpašumā ir jā saglabā vismaz piecus gadus. Pēc tam pieteicēja Somijas nekustamos īpašumus un nekustamā īpašuma akciju sabiedrības akcijas var pārdot, lai panāktu kapitāla pieaugumu.
11. Pieteicējas un par tās lēmumiem atbildīgās "A" SAS galvenā darījumdarbības vieta ir Parīzē, kā arī tām ir uzņēmumi citviet Centrāleiropā, tomēr abām sabiedrībām Somijā nav sava biroja vai citāda veida pastāvīgās pārstāvniecības, no kuras kaut vai daļēji tiktu pārvaldīti ieguldījumi Somijas nekustamajos īpašumos vai tiktu pieņemti lēmumi attiecībā uz tiem. "A" SAS Somijā veiktos ieguldījumus pilnībā pārvalda no Francijas. "A" SAS ir pilnvarojusi BDO sabiedrību sniegt tai atbalstu jautājumos, kas skar Somijas pievienotās vērtības nodokli.
12. Balstoties uz Somijas *Tuloverolaki* (TVL, Likums par ienākuma nodokli) un Somijas un Francijas nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju ir skaidrs, ka pieteicējai Somijā principā ir jāmaksā nodoklis par īres ienākumiem, kurus tā Somijā ir guvusi gan no tās tiešajā īpašumā esošo nekustamo īpašumu, gan telpu, kuras tā pārvalda, izīrēšanas, pamatojoties uz tās īpašumā esošajām savstarpējās nekustamā īpašuma akciju sabiedrības akcijām. Ņemot vērā, ka ienākuma nodokļa kontekstā Somijas ieguldījumu fonds tiek uzskatīts par uzņēmumu un tam nav jāmaksā ienākuma nodoklis, izskatāmajā lietā saistībā ar LESD un EEZ līgumā noteikto kapitāla brīvas aprites principu ir jālemj, vai atbrīvojums no nodokļa [oriģ. 3. lpp.] ir jāpiemēro arī ārvalstu fondiem, kuri ir pielīdzināmi Somijas ieguldījumu fondiem. TVL noteikumos Somijas ieguldījumu fonds un Francijas ieguldījumu fonds nodokļu piemērošanas kontekstā tiek nošķirts tikai atkarībā no attiecīgā ieguldījumu fonda juridiskās adreses valsts.
13. Pieteicēja uzskata, ka tā ir saimnieciskās darbības subjekts, kas ir pielīdzināms Somijas ieguldījumu fondam, kuram Somijā nav jāmaksā nodoklis par gūtajiem īres ienākumiem un kapitāla pieaugumu. Pamatojoties uz Tiesas judikatūru, pieteicējas pazīmes, objektīvi vērtējot, principā esot pielīdzināmas Somijas ieguldījumu fonda pazīmēm.

Par lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu uzdotajiem jautājumiem

14. Vai, ņemot vērā pieteikumā norādītos apstākļus, pieteicēja ir jāuzskata par fondu, kas ir pielīdzināms Somijas ieguldījumu fondam Likuma par ienākuma nodokli

3. panta izpratnē un saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 20. pantu ir atbrīvojams no ienākuma nodokļa?

15. Vai pieteicējai Somijā ir jāmaksā nodoklis par tās Somijā gūtajiem īres ienākumiem un peļņu no nekustamā īpašuma un nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju pārdošanas?

Nodokļu administrācijas 2019. gada 13. jūnija lēmums attiecībā uz iepriekšēju nodokļu nolēmumu par 2019. un 2020. taksācijas gadu

16. Nodokļu administrācija iepriekšējā nodokļu nolēmumā par 2019. taksācijas gadu ir norādījusi – var uzskatīt, ka pieteikumā norādītajos apstākļos pieteicēja atbilstoši tās būtiskajām pazīmēm esot pielīdzināma Somijas ieguldījumu fondam Likuma par ienākuma nodokli 3. panta 4. punkta izpratnē, un, ka pieteicēju saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 20. panta 1. punktu var uzskatīt par atbrīvotu no ienākuma nodokļa. Pieteicējai Somijā neesot jāmaksā nodoklis par tās Somijā gūtajiem īres ienākumiem un peļņu no nekustamā īpašuma un nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju pārdošanas.
17. Nodokļu administrācija šajā ziņā ir konstatējusi – var uzskatīt, ka, pamatojoties uz 2019. taksācijas gadā piemērojamajiem nodokļu tiesību aktiem, pieteikumā norādītajos apstākļos “A” SCPI fonds atbilstoši tā funkcionālajām pazīmēm ir pielīdzināms ieguldījumu fondam Likuma par ienākuma nodokli 3. panta 4. punkta nozīmē, ja tiek ņemti vērā Līguma par Eiropas Savienības darbību 49. un 63. pants, kā arī attiecīgā Tiesas judikatūra un valsts judikatūra. Tādējādi saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 20. panta 1. punkta 2) apakšpunktu pieteicējai par 2019. taksācijas gadā Somijā gūtajiem īres ienākumiem un peļņu no nekustamā īpašuma un nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju pārdošanas nav jāmaksā nodoklis.
18. Nodokļu administrācija iepriekšējā nodokļu nolēmumā par 2020. taksācijas gadu ir norādījusi – ir jāuzskata, ka pieteikumā norādītajos apstākļos pieteicēja atbilstoši tās būtiskajām pazīmēm ir pielīdzināma Somijas uzņēmumam Likuma par ienākuma nodokli 3. panta 4. punkta izpratnē, un, ka pieteicējai saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 20. a panta 1. punktu ir jāmaksā nodoklis par tās gūtajiem ienākumiem. Pieteicējai Somijā esot jāmaksā nodoklis par tās Somijā gūtajiem īres ienākumiem un peļņu no nekustamā īpašuma un nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju pārdošanas.
19. Saistībā ar pieteicējas apstrīdēto iepriekšējo nodokļu nolēmumu par 2020. gadu nodokļu administrācija ir konstatējusi, ka pieteicējas pielīdzināmība Somijas akciju sabiedrībai izriet no pieteikumam pievienotās fonda brošūras. Fonda ienākumi akcionāriem tiek sadalīti tikai tad, ja tā nolemj kopsapulce. Pieteicēja [oriģ. 4. lpp.] esot ieguldījumu sabiedrība ar mainīgu kapitālu, tādēļ tā neatbilstot speciālo līgumfondu juridiskajai formai, kas kā nosacījums ir paredzēta Likuma par ienākuma nodokli 20. a panta 4. punktā.

20. Līdz ar to saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 10. panta 1., 6. un 10. punktu pieteicējas 2020. taksācijas gadā Somijā gūtie īres ieņēmumi un peļņa no nekustamā īpašuma un nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju pārdošanas esot Somijā ar nodokli apliekami ienākumi.

Lietas dalībnieku galveno argumentu kopsavilkums

21. Pieteicēja uzskata, ka Likuma par ienākuma nodokli 20.a pants pārkāpj Savienības tiesības, jo tajā ir noteikts, ka par speciāliem fondiem tiek uzskatīti tikai līgumfondi, kuru juridiskā adrese ir Eiropas Savienībā. Pieteicēja esot saimnieciskās darbības subjekts, kurš atbilstoši lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegtajai informācijai visos aspektos esot pielīdzināms Somijas ieguldījumu fondam. Vienīgā atšķirība esot tā, ka pieteicējas juridiskā forma atbilstoši Francijas normatīvo aktu prasībām attiecībā uz ieguldījumu fondiem esot sabiedrības forma, savukārt ieguldījumu fondiem atbilstoši Somijas Ieguldījumu fondu likumam esot līgumfonda forma.
22. Kā tas esot izklāstīts nodokļu administrācijas lēmumā par 2019. gadu, pieteicēja pēc savām funkcionālajām pazīmēm esot pielīdzināma Somijas ieguldījumu fondam. Šis apstāklis nemainoties tāpēc, ka Likums par ienākuma nodokli tiek grozīts.
23. Pieteicēja uzskata, ka Likuma par ienākuma nodokli 20.a pants ir neatļauts valsts atbalsts Somijas fondiem, jo tie ir dibināti līgumfondu formā un tādēļ varot izmantot atbrīvojumu no nodokļa, turpretim ārvalstu fondiem, kuri ir dibināti sabiedrības vai trasta formā, Somijā ir jāmaksā ienākuma nodoklis, turklāt neņemot vērā to, ka no objektīvā viedokļa fondi esot vienādi.
24. *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (turpmāk tekstā – “Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestāde”) ir norādījusi, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiešie nodokļi gan ir dalībvalstu kompetencē, tomēr dalībvalstīm sava kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (piem., spriedums C-632/13, 28. punkts). Ņemot vērā, ka Savienības līmenī neesot saskaņota tiesiskā regulējuma par uzņēmējdarbības formām kolektīvo ieguldījumu jomā un par tām piemērojamajiem ienākuma nodokļa režīmiem, dalībvalstīm esot tiesības valsts līmenī paredzēt atšķirīgas prasības, kas saistītas ar uzņēmējdarbības formām kolektīvo ieguldījumu jomā un to darbības veidu. Dalībvalstīm esot arī tiesības dažādām uzņēmējdarbības formām kolektīvo ieguldījumu jomā piemērot atšķirīgus nodokļu režīmus. Pieteicēja neatbilstot atbrīvojuma no nodokļa prasībām, kas Likuma par ienākuma nodokli 20.a panta 4. punktā izvirzītas speciālajiem līgumfondiem.

Valsts tiesību akti un likumdošanas materiāli

2020. taksācijas gadā piemērojamie valsts tiesību akti

25. Saskaņā ar *Tuloverolaki* (Likums par ienākuma nodokli, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 528/2019) 3. panta 4. punktu uzņēmumi šī likuma izpratnē ir, tostarp, akciju sabiedrības, ieguldījumu fondi un speciālie fondi. **[oriģ. 5. lpp.]**
26. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 9. panta 1. punkta 2. apakšpunktu personām, kurām taksācijas gada laikā Somijā nav bijusi pastāvīgā dzīvesvieta, kā arī ārvalstu uzņēmumiem ir jāmaksā ienākuma nodoklis par Somijā gūtajiem ienākumiem (ierobežots nodokļa maksāšanas pienākums).
27. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 10. panta 1. punktu Somijā gūtie ienākumi ir, tostarp, ienākumi no Somijā esošā nekustamā īpašuma vai telpām, kuras īpašumā atrodas, pamatojoties uz Somijas dzīvokļu īpašnieku akciju sabiedrību vai citu akciju sabiedrību akcijām vai attiecīgi, pamatojoties uz dalību dzīvokļu kooperatīvā sabiedrībā vai citā kooperatīvā sabiedrībā.
28. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 10. panta 6. punktu Somijā gūtie ienākumi ir, tostarp, dividendes, no kooperatīvās sabiedrības gūtā peļņa un citi tām pielīdzināmi ienākumi, kas gūti no Somijas akciju sabiedrības, kooperatīvās sabiedrības vai citiem uzņēmumiem, kā arī daļas no Somijas uzņēmumu grupas ienākumiem.
29. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 10. panta 10. punktu Somijā gūtie ienākumi ir, tostarp, peļņa, kas gūta no Somijā esošā nekustamā īpašuma pārdošanas vai tādu Somijas dzīvokļu īpašnieku akciju sabiedrības, citas akciju sabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības akciju vai kapitāldaļu pārdošanas, kuru kopējos aktīvus vairāk nekā 50 % apmērā veido viens vai vairāki Somijā esoši nekustamie īpašumi.
30. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli (ar grozījumiem, kas izdarīti ar Likumu Nr. 528/2019) 20.a panta 1. punktu, kas stājas spēkā 2020. gada sākumā, no nodokļa, kas jāmaksā par gūtajiem ienākumiem, ir atbrīvoti ieguldījumu fondi *Sijoitusrahastolaki* (213/2019) (Ieguldījumu fondu likums Nr. 213/2019) 1. nodaļas 2. panta 1. punkta 2) apakšpunkta izpratnē vai tiem pielīdzināmi ārvalstu atvērtie ieguldījumu līgumfondi, kuriem ir vismaz 30 akcionāri.
31. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 20.a panta 2. punktu šī panta 1. punkta noteikumus par ieguldījumu fondu atbrīvojumu no nodokļa piemēro arī speciālajiem fondiem *Laki vaihtoehdorahastojen hoitajista* (162/2014) (Alternatīvo ieguldījumu fondu un to pārvaldnieku likums Nr. 162/2014) 2. nodaļas 1. panta 2. punkta izpratnē un tiem pielīdzināmiem ārvalstu speciālajiem līgumfondiem, ja tie ir atvērti fondi un tiem ir vismaz 30 akcionāri.
32. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 20.a panta 4. punktu speciālajam fondam Alternatīvo ieguldījumu fondu un to pārvaldnieku likuma 2. nodaļas

1. panta 2. punkta izpratnē vai attiecīgi tam pielīdzināmam ārvalstu speciālajam līgumfondam, kas savus līdzekļus attiecīgā likuma 16.a nodaļas 4. pantā minētajā veidā pamatā iegulda nekustamajā īpašumā un nekustamā īpašuma vērtspapīros, piemēro atbrīvojumu no nodokļa, ja ir izpildīts nosacījums, ka tie katru gadu saviem akcionāriem sadala vismaz trīs ceturtdaļas no saimnieciskā gada peļņas, neņemot vērā nerealizēto ieguldījumu vērtības pieaugumu.

33. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 20.a panta 7. punktu gadījumā, ja ieguldījumu fondu vai speciālo fondu veido viens vai vairāki apakšfondi, apakšfondam piemēro noteikumus par ieguldījumu fondu vai speciālo fondu.

Likumdošanas materiāli par Likuma par ienākuma nodokli 20.a pantu

34. Valdības likumprojekta HE 304/2018 vp uzmanības centrā bija tiesību aktu precizēšana par nosacījumiem ieguldījumu fondu un speciālo fondu atbrīvojumam no nodokļa. Noteikumi par atbrīvojumu no nodokļa vēlāk tika iekļauti Likuma par ienākuma nodokli, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 528/2019, 20.a pantā. **[oriģ. 6. lpp.]**

35. Valdības likumprojekta 2.3.2. sadaļā ir norādīts, ka Likumā par ienākuma nodokli vai *Lähdeverolaki* (Likums par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā) pirms likuma grozījumu pieņemšanas vispār nebija reglamentēts nodokļu režīms, ko piemēro ārvalstu ieguldījumu fondiem. Par piemērojamo nodokļu režīmu tīkot lemts katrā individuālā gadījumā, interpretējot kapitāla brīvas aprites principu Eiropas Savienībā un jautājumu, kādi apstākļi jāņem vērā, pielīdzinot ārvalstu saimnieciskās darbības subjektu vietējam saimnieciskās darbības subjektam. Valsts līmenī nodokļu režīms, kuru piemēro ieguldījumu fondiem, vispār gandrīz neesot bijis reglamentēts, kas varētu būt pamatojis to, ka ārvalstu fondi gandrīz pilnībā esot tikuši pielīdzināti vietējiem ieguldījumu fondiem. Pamatojoties uz Eiropas Savienības judikatūru šķietot, ka, vērtējot atšķirīgu nodokļu režīmu, tiek ņemti vērā tikai valsts nodokļu tiesību aktos reglamentētie nošķiršanas iemesli, līdz ar to, piemēram, salīdzināmības vērtējuma kontekstā nesvarīgas ir valsts tiesību aktos ieguldījumu fondu jomā paredzētās ieguldījumu fonda vai speciālā fonda īpašības. Tomēr, pamatojoties uz valsts judikatūru un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, neesot skaidrs, kādi apstākļi tiek ņemti vērā, vērtējot salīdzināmību. Pamatojoties uz Tiesas judikatūru tomēr rodotos iespaids, ka nelielas atšķirības juridiskās formas kontekstā vai nodokļu režīma atšķirības ārvalsts ieguldījumu fonda rezidences valstī nav pietiekams iemesls, lai, vērtējot salīdzināmību, noteiktu objektīvu atšķirību. Judikatūrā nozīme skaidri tīkot piešķirta nodokļu režīmam, ko piemēro ieguldījumu fondam, nevis nodokļu režīmam ieguldītāja līmenī.

36. 3.2. sadaļā ir norādīts, ka mērķis ir ņemt vērā nepieciešamību veikt nodokļu tiesību aktu grozījumus, kas izriet no priekšlikumiem grozīt likumdošanu ieguldījumu fondu jomā. Valdības likumprojekta mērķis esot arī ieviest skaidrību situācijās, kurās ārvalstu fonds nodokļu piemērošanas ziņā ir pielīdzināts no nodokļa atbrīvotam Somijas ieguldījumu fondam vai speciālajam fondam, un

tādējādi uzlabot nodokļu piemērošanas paredzamību un tiesisko drošību, kā arī samazināt administratīvo slogu.

37. Spēkā esošajā Likumā par ienākuma nodokli neesot definēts ieguldījumu fonda jēdziens, kā rezultātā salīdzināmības kritēriji bija jānosaka nodokļu piemērošanas praksē un judikatūrā. Ņemot vērā, ka pašreizējie valsts nodokļu tiesību akti ir ļoti vispārīgi, tā rezultātā varēja izveidoties situācija, ka ārvalstu fondi vieglāk tiek pielīdzināti Somijas ieguldījumu fondam. Tas nenozīmē, ka ārvalstīs pret Somijas ieguldījumu fondiem vai speciālajiem fondiem tiktu īstenota tāda pati attieksme un ka tiem nevarētu tikt piemērots stingrāks tiesiskais regulējums nekā attiecīgam ārvalstu fondam, ko no konkurences neitralitātes viedokļa varot uzskatīt par problemātisku jautājumu. Valdības likumprojekta mērķis esot šajā ziņā pielīdzināt vietējos un ārvalstu fondus.
38. Pamatprincips, kas Somijā vispārīgi ir jāņem vērā nodokļu piemērošanas kontekstā, ir tāds, ka piemērojamo nodokļu režīmu nosaka, pamatojoties uz ieguldījumu instrumenta juridisko formu. Valdības likumprojekta mērķis neesot grozīt šo nosacījumu. Somijas ieguldījumu fondi un speciālie fondi ir struktūras, kas dibinātas līguma formā, un valdības likumprojekta mērķis esot precizēt tiesiskos regulējumus nodokļu jomā tikai attiecībā un vietējiem un ārvalstu līgumfondiem.
39. 3.3. sadaļā ir noteikts, ka attiecīgā noteikuma mērķis neesot atkāpties no nosacījuma, kas Somijā vispārīgi ir jāņem vērā nodokļu piemērošanas kontekstā un paredz, ka piemērojamo nodokļu režīmu nosaka, pamatojoties uz juridisko formu. Neesot nodoma paplašināt noteikuma par atbrīvojumu no nodokļa piemērošanu, attiecinot to uz citām pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu ārvalstīs juridiskajām formām **[orig. 7. lpp.]**. Līdz ar to netiekot ierosināts attiecīgo noteikumu piemērot citām pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu formām kā tikai līgumfondiem, un arī tiem tikai nosacījumu izpildes gadījumā.
40. Ievērojot LESD noteikto kapitāla brīvas aprites principu, nodokļu piemērošanas kontekstā attieksme pret vietējiem un ārvalstu ieguldījumu fondiem nedrīkstot būt atšķirīga. Tādā pašā situācijā, kādā vietējais ieguldījumu fonds esot atbrīvots no nodokļa, arī ārvalstu ieguldījumu fonda ienākumiem no dividendēm nevarot piemērot nodokli, ko ietur ienākumu gūšanas vietā. Tomēr, ņemot vērā interpretācijas nepieciešamību, kas saistīta ar pielīdzināšanas gadījumiem, un tādējādi radīto administratīvo slogu, esot jāprecizē ieguldījumu fondiem piemērojamais tiesiskais regulējums nodokļu jomā. Šādi arī tiek precīzi noteikts, kādās situācijās ārvalstu fondu varot pielīdzināt Somijas ieguldījumu fondam vai speciālajam fondam. Pieteikumiem par ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa atmaksu esot arī fiskāla nozīme.
41. Somijā nodokļu piemērošana balstoties uz ieguldījumu instrumenta juridisko formu. Somijas ieguldījumu fondi esot līguma formā dibinātas struktūras, kas pašas neesot patstāvīgas juridiskās personas, drīzāk runa esot par aktīviem, kuru

atbrīvojums no nodokļa esot īpaši reglamentēts. Nodokļu piemērošanas kontekstā ārvalstu ieguldījumu fondus galvenokārt to juridiskās formas dēļ varot pielīdzināt Somijas akciju sabiedrībām.

42. Finanšu komisijas ziņojumā VaVM 34/2018, tostarp, ir norādīts, ka komisijai esot zināms, ka valdības likumprojektā neesot ņemti vērā ārvalstu ieguldījumu fondi Ieguldījumu fondu direktīvas (PVKIU) nozīmē un trasta fondi. Atbrīvojums no nodokļa esot pielāgots tikai ieguldījumu un speciālajiem līgumfondiem, jo Somijā dibinātie fondi varot būt vienīgi līgumu formā dibinātas struktūras. Tādējādi joprojām ir nepieciešama interpretācija par nodokļu režīmu, ko piemēro ieguldījumu sabiedrībām un trasta fondiem, saderību ar Eiropas Savienības tiesībām.
43. Tomēr šī komisija uzskatīja, ka valdības likumprojekts arī šajā ziņā ir pamatots, jo ierosināto grozījumu rezultātā Somijas tiesību akti nodokļu jomā tiek pielāgoti tādējādi, ka varot uzskatīt, ka tie atbilst prasībām, kuras Tiesas līdzšinējā judikatūrā izvirzītas nodokļu režīmam, ko piemēro ārvalstu fondiem, kuri ir pielīdzināmi Somijas ieguldījumu fondiem vai speciālajiem fondiem. Svarīgi esot arī tas, lai pārrobežu situācijās Somijā netiktu nevajadzīgi ierobežotas nodokļu bāzes.

Atbilstošās Savienības tiesības

Līgums par Eiropas Savienības darbību

44. Saskaņā ar LESD 49. panta pirmo daļu, ievērojot tajā turpmāk izklāstītos noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat aizliedz ierobežojumus attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi, kas izveidojuši uzņēmumu kādā dalībvalstī, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs.
45. Atbilstoši LESD 63. panta 1. punktam, ievērojot attiecīgajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu un trešo valstu starpā. **[oriģ. 8. lpp.]**
46. Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu 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.
47. Atbilstoši LESD 65. panta 3. punktam šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants.

Tiesas judikatūra

48. Tiesas spriedumā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* tika aplūkota brīvība veikt uzņēmējdarbību EKL 43. panta (tagad – 49. pants) izpratnē. Iesniedzējtiesa ar savu jautājumu vēlējas noskaidrot, vai EKL 43. un 48., kā arī EKL 56. un 58. pants ir interpretējami tādējādi, ka tajos garantēto pamatbrīvību īstenošanas nolūkā akciju sabiedrība vai ieguldījumu fonds, kas dibināti saskaņā ar Somijas tiesību aktiem, un *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, ir uzskatāmi par līdzīgiem, kaut arī Somijas tiesību aktos nepastāv tāda sabiedrības juridiskā forma, kas pilnībā atbilstu *SICAV*, vienlaikus ņemot vērā, ka *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, nav minēta to sabiedrību sarakstā, kuras ietvertas Direktīvas 90/435 2. panta a) punktā, – kam atbilst šajā lietā piemērojamie Somijas tiesību akti par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā –, un ņemot vērā, ka *SICAV* saskaņā ar Luksemburgas Lielhercogistes valsts nodokļu tiesisko regulējumu ir atbrīvota no ienākuma nodokļa. Vai, ņemot vērā šos apstākļus, ir pārkāpti iepriekš minētie EK līguma panti, ja Luksemburgā rezidējoša *SICAV* veida sabiedrība kā dividendžu saņēmēja Somijā nav atbrīvota no dividendēm piemērojamā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā?
49. Sprieduma 50. punktā Tiesa norādīja – pirmkārt, apstākļi, 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 Kopienā nav pilnībā saskaņotas, brīvība veikt uzņēmējdarbību zaudētu jebkādu lietderīgo iedarbību.
50. Sprieduma 55. punktā Tiesa konstatēja, ka šādos apstākļos Somijas un Itālijas valdību norādītās atšķirības, kas pastāv starp *SICAV*, kura ir dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un akciju sabiedrību, kas ir dibināta saskaņā ar Somijas tiesību aktiem, nav pietiekamas, lai tās objektīvi būtu nošķiramas nolūkā piemērot atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par saņemtajām dividendēm. Tādējādi vairs nav jāpārbauda, kādā mērā minēto valdību norādītās atšķirības starp *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un Somijas ieguldījumu fondu ir būtiskas, lai radītu šādu objektīvu situācijas atšķirību.
51. Sprieduma 56. punktā Tiesa vēl arī norādīja – no tā izriet, ka atšķirīga attieksme pret *SICAV* nerezidentēm un akciju sabiedrībām rezidentēm **[oriģ. 9. lpp.]** saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, ko tām izmaksā sabiedrības rezidentes, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā ir aizliegts saskaņā ar EKL 43. un 48. pantu.
52. Gan apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *Santander Asset Management* saistībā ar Francijas nodokli ienākumu gūšanas vietā, gan arī lietā C-190/12 *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* saistībā ar Polijas nodokli ienākumu gūšanas vietā, Tiesa uzskatīja, ka nodokļa ieturēšana ienākumu

gūšanas vietā par dividendēm ienākumu gūšanas valstī pārkāpj LESD 63. pantu, jo nodokļu ziņā attiecībā uz ārvalstu ieguldījumu fondiem, kuri atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā, tiek piemērota nelabvēlīgāka attieksme nekā attiecībā uz vietējiem ieguldījumu fondiem.

53. Lietā C-156/17 *Köln-Aktienfonds Deka*, kas attiecās uz Nīderlandes nodokļa par dividendēm atmaksu, Tiesa sprieduma 55. punktā norādīja, ka valsts tiesību akti, kas vienādā mērā ir piemērojami saimnieciskās darbības subjektiem rezidentiem un saimnieciskās darbības subjektiem nerezidentiem, tomēr var būt kapitāla brīvas aprites ierobežojums. Proti, no Tiesas judikatūras izriet, ka pat tāds nošķirums, kas balstīts uz objektīviem kritērijiem, faktiski var radīt nelabvēlīgāku stāvokli pārrobežu situācijā. 56. punktā Tiesa piebilda, ka tā tas ir tad, ja valsts tiesību aktā, kas ir vienādi piemērojams saimnieciskās darbības subjektiem rezidentiem un saimnieciskās darbības subjektiem nerezidentiem, nodokļu priekšrocību izmantošana ir paredzēta vienīgi situācijās, kad saimnieciskās darbības subjekts atbilst nosacījumiem vai izpilda pienākumus, kuri pēc būtības vai faktiski ir raksturīgi vietējam tirgum, un tādēļ vienīgi saimnieciskās darbības subjekti, kas darbojas šīs valsts tirgū, var šos nosacījumus vai pienākumus izpildīt, bet pēc būtības līdzīgi saimnieciskās darbības subjekti nerezidenti tos parasti neizpilda.
54. Iesniedzējtiesa uzskata, ka nedz no iepriekš minētajiem, nedz citiem Tiesas spriedumiem neizriet skaidra atbilde uz izskatāmajā lietā radušos jautājumu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepieciešamība

55. *Hallinto-oikeus* ir jāizlemj jautājums, vai nodokļa par 2020. gadu piemērošanas kontekstā pieteicēja ir jāpielīdzina no ienākuma nodokļa atbrīvotam Somijas ieguldījumu fondam tādējādi, ka pieteicējai nav jāmaksā nodoklis par Somijā gūtajiem īres ienākumiem un kapitāla pieaugumu, vai arī pieteicējai par attiecīgajiem ienākumiem Somijā ir jāmaksā nodoklis, ko ietur ienākumu gūšanas vietā.
56. Atbilstoši nodokļu administrācijas izdotajam iepriekšējam nodokļu nolēmumam pieteicēju, kura nodokļa par 2019. taksācijas gadu piemērošanas kontekstā ir pielīdzināma Somijas ieguldījumu fondam, kas atbrīvots no nodokļa par ienākumiem nomaksas, pamatojoties uz Likuma par ienākuma nodokli 20.a pantu, kurš stājās spēkā 2020. gada sākumā, nevar uzskatīt par ieguldījumu fondu, kas atbrīvots no ienākuma nodokļa, un tādēļ pieteicējai par Somijā gūtajiem ienākumiem ir jāmaksā nodoklis, ko ietur ienākumu gūšanas vietā.
57. Izskatāmajā lietā ir nepieciešama interpretācija jautājumā, vai Likuma par ienākuma nodokli 20.a pantā ietvertā valsts tiesību norma ir pretrunā LESD 49., 63. un 65. pantam, jo saskaņā ar attiecīgo normatīvā akta noteikumu no ienākuma nodokļa atbrīvotam Somijas ieguldījumu fondam tiek pielīdzināti tikai ārvalstu atvērtie ieguldījumu līgumfondi, kā rezultātā, piemēram, ieguldījumu fondi, kuru juridiskā forma ir sabiedrība, kā tas ir pieteicējas gadījumā [oriģ. 10. lpp.], pēc likuma grozījumiem vairs nevar tikt pielīdzināti no nodokļa atbrīvotam Somijas

ieguldījumu fondam. Saskaņā ar Somijas tiesību aktiem ieguldījumu fondu jomā ieguldījumu fondus var dibināt tikai kā līgumfondus.

58. *Hallinto-oikeus* nav zināms neviens Tiesas prejudiciāls nolēmums par LESD 49., 63. un 65. panta interpretāciju iepriekš minētā jautājuma kontekstā.
59. “A” SCPI un Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestādei tika dota iespēja tikt uzklaustām saistībā ar prejudiciāla nolēmuma lūgšanu Tiesai.

***Helsingin hallinto-oikeus* starplēmums par Eiropas Savienības Tiesas prejudiciāla nolēmuma saņemšanu**

60. *Hallinto-oikeus* ir nolēmusi apturēt turpmāko tiesvedību un, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. pantu, lūgt Eiropas Savienības Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu par [LESD] 49., 63. un 65. panta interpretāciju. Prejudiciālā nolēmuma saņemšana ir nepieciešama *Hallinto-oikeus* izskatāmās lietas izlemšanai.

Prejudiciālais jautājums

Vai LESD 49., 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām Somijas ieguldījumu fondam, kas ir atbrīvots no ienākuma nodokļa, var tikt pielīdzināti tikai ārvalstu atvērtie ieguldījumu fondi, kas ir izveidoti ar līgumu, un tādējādi ārvalstu ieguldījumu fondiem, kuri juridiskās formas ziņā nav izveidoti ar līgumu, Somijā ir jāmaksā nodoklis, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, lai gan starp to un Somijas ieguldījumu fondu situāciju nav citu nozīmīgu objektīvu atšķirību?

Pēc Tiesas prejudiciālā nolēmuma saņemšanas par iepriekš minēto jautājumu *Hallinto-oikeus* taisīs galīgo spriedumu lietā.

Apelācijas sūdzība

Saskaņā ar *Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettu laki* (Administratīvā procesa likums) 108. pantu šis lēmums nevar tikt patstāvīgi apstrīdēts. [oriģ. 11. lpp.]

[..] [oriģ. 12. lpp.] [..]