

Lieta C-480/19**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 24. jūnijs

Iesniedzējtiesa:*Korkein hallinto-oikeus* (Somija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 19. jūnijs

Apelācijas sūdzības iesniedzējs:

E

KORKEIN HALLINTO–OIKEUS STARNOLĒMUMS

Lēmuma datums

2019. gada

19. jūnijs

[..] [..]

Priekšmets

Lūgums Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. pantam

Prasītājs

E

Apstrīdētais lēmums2017. gada 10. novembra *Keskusverolautakunta* (Centrālās nodokļu pārvaldes) [lēmums] Nr. 58/2017**Tiesvedības priekšmets**

1. Saskaņā ar *Laki Verohallinnosta* (503/2010, Likums par nodokļu administrēšanu Nr. 503/2010) un *Laki verotusmenettelystä* (1558/1995, Likums par nodokļu ieturēšanas procedūru Nr. 1558/1995) Centrālā nodokļu pārvalde, pamatojoties uz nodokļu maksātāja pieteikumu, var izdot saistošus iepriekšējus lēmumus par nodokļu piemērošanu. Pieteikumā par iepriekšēja lēmuma izdošanu pieteikuma iesniedzējs sniedz informāciju, kas nepieciešama lēmuma pieņemšanai.

2. Pēc pieteikuma iesniedzēja pieprasījuma Centrālās nodokļu pārvaldes galīgais iepriekšējais lēmums ir jāuzskata par saistošu, piemērojot nodokļus, attiecībā uz kuriem tas izdots. Centrālās nodokļu pārvaldes lēmums par iepriekšēju lēmumu var tikt pārsūdzēts *Korkein hallinto–oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa). Tiesības iesniegt apelācijas sūdzību ir pieteikuma iesniedzējam un *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö* (Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestāde), kurai ir jādod iespēja iesniegt atbildes rakstu uz pieteikuma iesniedzēja apelācijas sūdzību.
3. Izskatāmajā lietā E ir lūdzis Centrālajai nodokļu pārvaldei izdot iepriekšēju lēmumu atbilstoši turpmāk tekstā izklāstītajam. E par Centrālās nodokļu pārvaldes iepriekšējo lēmumu ir iesniedzis apelācijas sūdzību *Korkein hallinto–oikeus*.
4. Lieta attiecas uz Līguma par Eiropas Savienības darbību (turpmāk tekstā – “LESD”) 63. un 65. panta interpretāciju. [oriģ. 2. lpp.]

Centrālajai nodokļu pārvaldei iesniegtais pieteikums par iepriekšēja lēmuma pieņemšanu un tās lēmums

Pieteikums Centrālajai nodokļu pārvaldei par iepriekšēja lēmuma pieņemšanu

5. E ir fiziska persona, kurai Somijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums un kura ir ieguldījusi Luksemburgas SICAV fonda S apakšfondos. E ieguldījumi attiecas uz S apakšfonda D kategorijas daļu, kas ir tā sauktā izmaksājamo daļa, kurā gūtā peļņa katru gadu tiek izmaksāta ieguldītājiem.
6. SICAV fonds ir pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmums, kas ir pakļauts Luksemburgas Finanšu uzraudzības iestādes (*Commission de Surveillance du Secteur Financier*) uzraudzībai un kas atbilst Ieguldījumu fondu direktīvai (Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 2009/65/EK (2009. gada 13. jūlijs) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, turpmāk tekstā – “PVKIU direktīva”). Saskaņā ar *Sijoitusrahastolaki* (Likums par ieguldījumu fondiem) 2. panta 1. punkta 10. apakšpunktu “pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmums” ir uzņēmums, kurš ir saņēmis atļauju citā EEZ valstī, nevis Somijā, un kura darbība ir balstīta uz kolektīviem ieguldījumiem (praksē ieguldījumu fonds) un, pamatojoties uz tā reģistrācijas valsts tiesību aktiem, atbilst PVKIU direktīvas prasībām.
7. SICAV fonds pēc savas juridiskās formas ir SICAV (*Société d’Investissement à Capital Variable*), t.i., ieguldījumu fonds sabiedrības ar mainīgu kapitālu veidā. SICAV fonds darbojas kā ieguldījumu fonds saskaņā ar PVKIU direktīvu. Saskaņā ar Direktīvu šāda veida fondu var izveidot vai nu atbilstīgi līgumtiesībām (kā kopīgos fondus, ko pārvalda pārvaldības sabiedrības) vai trasta tiesībām (kā ieguldījumu fondus), vai saskaņā ar statūtiem (kā ieguldījumu sabiedrības). Direktīvas noteikumi attiecībā uz dažādajiem fondu veidiem ir pilnībā identiski.

8. Tādējādi *SICAV* fonds veic tādu pašu ieguldījumu fondu darbību kā Somijas PVKIU ieguldījumu fondi. Attiecīgi *SICAV* fonda veiktā darbība, neskatoties uz tā juridisko formu kā sabiedrībai, esot tāda pati kā Luksemburgas, atbilstīgi līgumtiesībām dibināta *FCP (Fonds Commun de Placement)* ieguldījumu fonda darbība. Tomēr *SICAV* fonda veiktā darbība atšķiras no Somijas un Luksemburgas akciju sabiedrību veiktās darbības.
9. *SICAV* fonds ir atvērtais ieguldījumu fonds (*open-end investment fund*), uz kura daļām sabiedrībai tiek piedāvāts parakstīties un kura daļu skaits svārstās atkarībā no veiktās parakstīšanās un atpirkšanas. Tādējādi *SICAV* fonds ir paredzēts ne tikai jau iepriekš zināmiem ieguldītājiem, bet gan ikviens var brīvi parakstīties uz tā daļām. *SICAV* fondam ir pienākums [oriģ. 3. lpp.], pamatojoties uz ieguldītāja pieteikumu, veikt parakstīšanos un atpirkšanu. *SICAV* fondam ir izmaksājošās daļas, kuru attiecīgā peļņa tiek sadalīta katru pusgadu vai gadu, kā arī kapitālu uzkrājošās daļas, par kurām fondu ieguldījuma laikā nekas netiek izmaksāts un kuru attiecīgā peļņa gluži pretēji tiek pieskaitīta fonda kapitālam. Kapitālu uzkrājošo daļu vērtības pieaugums sniedz ieguldītājam labumu, atpakaļpārdodot daļas, jo *SICAV* fondam ir pienākums atpirkt daļas par cenu, kas balstīta uz daļas veida neto aktīvu vērtību (turpmāk tekstā – “NAV”).
10. *SICAV* fonda pārvaldība ir tāda pati kā Somijas ieguldījumu fondu pārvaldība. *SICAV* fonds savu pārvaldību ir nodevis atsevišķai fondu sabiedrībai C S.A., kuras juridiskā forma ir Luksemburgas akciju sabiedrība (*Société Anonyme*). Tāpat kā Somijas ieguldījumu fondiem, arī *SICAV* fondam ir jābūt atsevišķam depozitārijam atbilstoši PVKIU tiesību aktos paredzētajam. *SICAV* fonda depozitārijs ir B S.A., kas arī ir Luksemburgas akciju sabiedrība. B S.A. uzdevumi ietver līdzekļu glabāšanu, darbības kontroli un *SICAV* fonda *Cash-flow* [naudas plūsmas] uzraudzību, t.i., tā darbība atbilst Somijas depozitāriju darbībai.
11. *SICAV* fonds ir virsfonds [*Umbrella-Fonds*], kuram ir savi apakšfondi, kas savā ziņā ir kā atsevišķi fondi *SICAV* fonda ietvaros. Virsfonda struktūra nodrošina ieguldītājiem dažādas ieguldījumu alternatīvas ar dažādu riska profilu. Apakšfondiem nav sava juridiskās personas statusa, un tie arī nav nodokļu maksātāji, bet gan ir tikai nošķirti aktīvu kopumi. Sadalīšana apakšfondos nozīmē līdzekļu piesaisti dažādām daļu kategorijām *SICAV* fonda ietvaros. Jebkuram apakšfondam var būt viena vai vairāku veidu daļas, kuras dod īpašumtiesības uz attiecīgo apakšfondu. Katrs apakšfonds īsteno savu ieguldījumu politiku, kas, piemēram, nosaka, uz kādiem ieguldījumu instrumentiem, uz kādu nozari vai uz kādu ģeogrāfisko apgabalu apakšfonda ieguldījumi attieksies. Katram daļas veidam NAV, kas nosaka attiecīgā veida daļas vērtību, tiek aprēķināta atsevišķi. Izmaksājošās daļas peļņas sadale samazina attiecīgās izmaksājošās daļas NAV.
12. *SICAV* fondam ir juridiskas personas statuss un tas ir nodokļu maksātājs Luksemburgā, taču tur atbrīvots no ienākuma nodokļa nomaksas pienākuma. Tomēr *SICAV* fondam principā ir pienākums, pamatojoties uz NAV apmēru, katru gadu Luksemburgā maksāt tā saukto abonēšanas nodokli (*subscription tax*). Abonēšanas nodokļa likme *SICAV* fondam principā ir 0,05 %, taču dažu

kategoriju vai veidu daļām nodokļa likme var būt arī 0,01 % vai dažu kategoriju vai veidu daļas var būt pilnībā atbrīvotas no abonēšanas nodokļa.

13. S apakšfonds ir *SICAV* fonda apakšfonds. Tā kā S apakšfonds nav ne atsevišķa juridiska persona, ne nodokļu maksātājs, saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem *SICAV* fondam [oriģ. 4. lpp.] pieder S apakšfonda aktīvi, t.i., aktīvi, kurus *SICAV* fondam ir pienākums pārvaldīt tikai S apakšfonda ieguldītāju labā. Kā iepriekš minēts, *SICAV* fonds fonda pārvaldību un līdz ar to arī ieguldījumu pārvaldību ir nodevis atsevišķai fondu sabiedrībai. Praksē situācija šajā ziņā pilnībā atbilst Somijas ieguldījumu fondu aktīviem. Somijas ieguldījumu fondu daļu īpašniekiem formāli pieder fonda ieguldījumi, taču praksē tie attiecībā uz fonda aktīviem savas rīcības tiesības neīsteno, bet gan fonda sabiedrība pārvalda fonda ieguldījumus ieguldītāju labā.
14. S apakšfonda D veida daļa ir izmaksājoša daļa, kuras gūtā peļņa katru gadu tiek izmaksāta ieguldītājiem. Ikgadējā peļņas sadale attiecībā uz konkrēto daļas veidu ir noteikta iepriekš un tādēļ fonda daļu īpašnieku sapulcē netiek pieņemts atsevišķs lēmums sadalīt peļņu vai ne. Ikgadējās peļņas sadale var nenotikt tikai tādā gadījumā, ja tādējādi tiek izraisīta *SICAV* fonda NAV samazināšanās zem 1 250 000 EUR.
15. *SICAV* fonda peļņas sadale balstās uz peļņas sadales principiem saskaņā ar fonda prospektu. *SICAV* fonda un Somijas ieguldījumu fonda peļņas sadales principi ir iepriekš definēti un peļņas sadalei nav nepieciešams fonda daļu īpašnieku sapulces lēmums. Turpretim Somijas akciju sabiedrības dividenžu izmaksai ir nepieciešams kopsapulces lēmums un rīcības brīvība. *SICAV* fonda sadalīto peļņu, piemērojot nodokļus, nevar uzskatīt par dividendēm *Tuloverolaki* [Likuma par ienākuma nodokli] 33.c panta 3. punkta izpratnē, bet gan tā esot uzskatāma par ieguldījumu fonda sadalīto peļņu.
16. Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta 3. punkta piemērošana *SICAV* fonda sadalītajai peļņai radītu stingrāku nodokļu režīma piemērošanu nekā tad, ja E būtu veicis ieguldījumus ar Somijas ieguldījumu fonda starpniecību, jo Somijas fonda sadalītā peļņa tiek aplikta ar nodokli kā kapitāla ienākumi Likuma par ienākuma nodokli 32. panta izpratnē. Stingrāka nodokļu režīma piemērošana *SICAV* fonda sadalītajai peļņai nekā Somijas ieguldījumu fonda sadalītajai peļņai, ir pretrunā kapitāla brīvai aprītei LESD 63. panta izpratnē, jo *SICAV* fonds un Somijas ieguldījumu fonds veic vienādu ieguldījumu fonda darbību PVKIU direktīvas izpratnē.

Pieteikumā par iepriekšēja lēmuma pieņemšanu izvirzītais jautājums

17. Vai Luksemburgas *SICAV* fonda sadalītā peļņa, piemērojot E nodokļus Somijā, tiek aplikta ar nodokli kā kapitāla ienākumi Likuma par ienākuma nodokli 32. panta izpratnē vai kā ienākumi no algota darba saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta 3. punktu? [oriģ. 5. lpp.]

Centrālās nodokļu pārvaldes 2017. gada 10. novembra iepriekšējs lēmums par 2017. un 2018. taksācijas gadu

18. Centrālā nodokļu pārvalde savā E izsniegtajā iepriekšējā lēmumā ir noteikusi, ka Luksemburgas *SICAV* fonda sadalītie ienākumi Somijā ir uzskatāmi par dividendēm un ka šie ienākumi, piemērojot E nodokļus Somijā, ir aplikami ar nodokli kā ienākumi no algota darba saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta 3. punktu.
19. Centrālā nodokļu pārvalde savā lēmumā ir atsaukusies uz Likuma par ienākuma nodokli 3. panta 4. punkta un 33.c panta noteikumiem, kā arī LESD 63. un 65. pantu.
20. Centrālā nodokļu pārvalde savā lēmumā ir norādījusi, ka ieguldījumu fonds nav definēts Likumā par ienākuma nodokli. Judikatūrā pastāvot uzskats, ka, lemjot par ārvalsts ekonomikas dalībnieka ienākumu aplikšanu ar nodokli Somijā, ir būtiski ņemt vērā dalībnieka juridiskās un funkcionālās īpašības attiecībā pret atbilstošiem Somijas ekonomikas dalībniekiem. Šai *SICAV*, ņemot vērā funkcionālās īpašības, esot Somijas ieguldījumu fonda īpašības. Tomēr tās darbība esot saistīta ar kopīgiem ieguldījumiem un attiecīgas vispārējas funkcionālas īpašības esot konstatējamās, piemēram, kopīgiem ieguldījumiem akciju sabiedrību formā.
21. Tā kā Centrālā nodokļu pārvalde ir ņēmusi vērā judikatūru un pieņēmusi, ka PVKIU direktīva nevar ietekmēt aplikšanu ar nodokli, tā pauž uzskatu, ka *SICAV*, it īpaši ņemot vērā tās juridisko formu, objektīvi visdrīzāk ir pielīdzināma pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumam Somijas akciju sabiedrības formā. Turklāt Centrālā nodokļu pārvalde pauž uzskatu, ka pret ārvalstu *SICAV* salīdzinājumā ar vietējiem ekonomikas dalībniekiem netiek piemērota atšķirīga attieksme, jo tā (vai faktiski tās sadalītā peļņa) tiek aplikta ar nodokli tāpat kā Somijas pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmums Somijas akciju sabiedrības formā (vai faktiski Somijas pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma Somijas akciju sabiedrības formā sadalītā peļņa).

Lietas dalībnieku galveno argumentu kopsavilkums

22. Savā apelācijas sūdzībā E *Korkein hallinto-oikeus* lūdza atcelt Centrālās nodokļu pārvaldes izdoto iepriekšējo lēmumu un ar jaunu iepriekšēju lēmumu konstatēt, ka *SICAV* fonda sadalītā peļņa, piemērojot nodokļus Somijā, ir jāaplik ar nodokli kā E kapitāla ienākumi Likuma par ienākuma nodokli 32. panta izpratnē, nevis kā ienākumi no algota darba saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta 3. punktu.
23. Kā pamatojumu E norādīja, ka, tā kā attiecībā uz aplikšanu ar nodokli ir jāvērtē ārvalstu fonda līdzība ar Somijas ieguldījumu fondu, neesot šaubu par atbilstību PVKIU direktīvai un tā esot [objektīva] fondu līdzības izpausme (neraugoties uz

to, [orig. 6. lpp.] ka PVKIU direktīva nesaskaņojot aplikšanu ar nodokli). Direktīva nosakot ierobežojumus attiecībā uz veikto darbību un fondu kapitāla struktūru, tādēļ PVKIU fondus, piemērojot nodokļus, nevarot pielīdzināt citiem fondiem kā vien tiem, kas veic darbību saskaņā ar PVKIU direktīvā noteiktajām darbības formām. Publicētā valsts judikatūra par fondiem sabiedrības formā esot attiekusies uz citiem fondiem, kas neesot PVKIU fondi.

24. E uzskatīja, ka *SICAV* fonda sadalītā peļņa, piemērojot nodokļus, nevarot tikt uzskatīta par dividendēm Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta 3. punkta izpratnē, bet gan esot jāuzskata par ieguldījumu fonda sadalīto peļņu (kā peļņas daļu), jo tai esot ieguldījumu fondu peļņas sadales raksturīgās īpašības un tā līdzinoties Somijas ieguldījumu fonda peļņas sadalei.
25. Turklāt E uzskatīja, ka *SICAV* fonda sadalītās peļņas kā E ienākumu no algota darba aplikšana ar nodokli pilnā apmērā, pamatojoties uz Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta 3. punktu, ir stingrāks nodokļu režīms nekā Somijas ieguldījumu fonda sadalītās peļņas kā kapitāla ienākumu aplikšana ar nodokli saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 32. pantu. Tādējādi aplikšana ar nodokli saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta 3. punktu esot uzskatāma par kapitāla brīvas aprites pārkāpumu saskaņā ar LESD 63. pantu.
26. Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestāde *Korkein hallinto-oikeus* norādīja, ka Luksemburgas *SICAV*, pamatojoties uz funkcionālajām īpašībām, ir Somijas ieguldījuma fonda iezīmes. *SICAV* fonda darbība ietverot kopīgi veiktus ieguldījumus, un attiecīgas funkcionālas kopīgas iezīmes esot, piemēram, arī kopīgi veiktiem ieguldījumiem akciju sabiedrību un komandītsabiedrību formā. *SICAV* fonds, lai gan tam daļēji ir ieguldījumu fondam raksturīgas īpašības, kopumā aplūkojot, visticamāk esot pielīdzināms Somijas akciju sabiedrībai, kas veic ieguldījumu darbību.
27. Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestāde pārstāvēja viedokli, ka pieteikumā par iepriekšēja lēmuma pieņemšanu aprakstītajā situācijā PVKIU direktīvai atbilstoša Luksemburgas *SICAV* fonda izmaksātie dividendžu ienākumi, arī piemērojot nodokļus Somijā, ir jāuzskata par dividendēm un saņemtās dividendes veido pilnā apmērā ar nodokli aplikamus ienākumus no algota darba saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 33.c panta 3. punktu.

Valsts tiesiskais regulējums

28. Saskaņā ar *Sijoitusrahastolaki* (48/1999, Likums par ieguldījumu fondiem Nr. 48/1999, kas ir atcelts ar jauno *Sijoitusrahastolaki* 213/2019, Likums par ieguldījumu fondiem Nr. 213/2019) 1. nodaļas 2. panta 1. punkta 1. apakšpunktu ieguldījumu fondu darbība šī likuma izpratnē ir līdzekļu iegūšana no sabiedrības kopīgu ieguldījumu veikšanai un šo līdzekļu ieguldīšana galvenokārt finanšu instrumentos vai nekustamajā īpašumā un ar nekustamo īpašumu nodrošinātos vērtspapīros vai citos ieguldījumu objektos, kā arī ieguldījumu fondu un specializēto fondu pārvaldība un fondu daļu tirdzniecība. [orig. 7. lpp.]

29. Saskaņā ar Likuma par ieguldījumu fondiem Nr. 48/1999, kas ir atcelts ar jauno Likumu par ieguldījumu fondiem Nr. 213/2019, 1. nodaļas 2. panta 1. punkta 2. apakšpunktu ieguldījumu fondi šī likuma izpratnē ir ieguldījumu fondu darbības rezultātā iegūtie, kā arī saskaņā ar Somijā paredzētajiem noteikumiem un saskaņā ar 11. nodaļu ieguldītie līdzekļi, kā arī no tiem izrietošās saistības.
30. Saskaņā ar *Tuloverolaki* (1736/2009, Likums par ienākuma nodokli, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu par grozījumiem Nr. 1736/2009) 3. panta 4. punktu juridiskas personas šī likuma izpratnē ir akciju sabiedrības, kooperatīvās sabiedrības, krājaizdevu sabiedrības, ieguldījumu fondi, universitātes, savstarpējās apdrošināšanas sabiedrības, labības krājumu noliktavas, bezpeļņas apvienības vai ekonomiskās apvienības, fondi un iestādes.
31. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu par grozījumiem Nr. 716/2004, 32. pantu ar nodokli apliekami kapitāla ienākumi, saskaņā ar turpmāk minētajiem detalizētajiem noteikumiem, ir ienākumi no aktīviem, peļņa no aktīvu nodošanas un citi šādi ienākumi, ko var uzskatīt par tādiem, kuri ir radušies, pamatojoties uz aktīviem. Kapitāla ienākumi cita starpā ir procentu ienākumi, ienākumi no dividendēm saskaņā ar 33.a–33.d panta noteikumiem, ienākumi no īres un nomas, peļņas daļas, ienākumi no dzīvības apdrošināšanas, kapitāla ienākumi no mežsaimniecības, ienākumi no dabas resursiem un kapitāla pieaugums. Kapitāla ienākumi ir arī kapitāla ienākuma daļa no izmaksātajiem uzņēmumu ienākumiem, no konsorcijs dalībnieka ienākumiem, kā arī no ienākumiem no ziemeļbriežu audzēšanas.
32. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu par grozījumiem Nr. 530/2016, 33.c panta 1. punktu dividendes, kas saņemtas no ārvalstu juridiskas personas, ir ar nodokli apliekami ienākumi saskaņā ar šā likuma 33.a un 33.b pantu, ar nosacījumu, ka juridiskā persona ir sabiedrība Padomes Direktīvas 2011/96/ES par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs, kas ir grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/13/ES un 2014/86/ES, 2. panta izpratnē.
33. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu par grozījumiem Nr. 1237/2013, 33.c panta 2. punktu dividendes, kas saņemtas no citām ārvalstu juridiskām personām, kuras nav minētas 1. punktā, ir ar nodokli apliekami ienākumi saskaņā ar šā likuma 33.a un 33.b panta noteikumiem, ar nosacījumu, ka juridiskajai personai bez izvēles iespējas un atbrīvojuma ir pienākums samaksāt nodokli vismaz 10 % apmērā no ienākumiem, no kuriem izmaksātas dividendes, un:
 - 1) saskaņā ar Eiropas Ekonomikas zonas valsts nodokļu tiesību aktiem juridiskās personas juridiskā adrese ir šajā valstī un juridiskās personas juridiskā adrese saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu nav valstī, kas nav Eiropas Ekonomikas zonas valsts; vai

2) starp juridiskās personas rezidences valsti un Somiju taksācijas gadā ir spēkā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas ir piemērojama juridiskās personas izmaksātajām dividendēm. **[oriģ. 8. lpp.]**

34. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli, kurā grozījumi izdarīti ar Likumu par grozījumiem Nr. 1237/2013, 33.c panta 3. punktu dividendes, kas saņemtas no citām ārvalstu juridiskām personām, kuras nav minētas 1. punktā un 2. punktā, ir pilnā apmērā ar nodokli apliekami ienākumi no algota darba.

Atbilstošie Savienības tiesību akti un judikatūra

Līgums par Eiropas Savienības darbību

35. Saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu, ievērojot [LESD 4.]nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.
36. Kā izriet no LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējuma [LESD 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.
37. LESD 65. panta 3. punktā ir noteikts, ka šā panta 1. punktā minētie valsts noteikumi nedrīkst radīt iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants.

Tiesas judikatūra

38. Tiesas pasludinātais spriedums lietā C-632/13, *Hirvonen*, bija par Savienības pilsoņu brīvu pārvietošanos, pamatojoties uz LESD 21. pantu. Iesniedzējtiesa ar savu jautājumu vēlējās precizēt, vai LESD 45. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pielauts, ka dalībvalsts tiesiskajā regulējumā ir noteikts, ka vienā dalībvalstī dzīvojošai personai, kura visus vai gandrīz visus ienākumus gūst otrā dalībvalstī, ir tiesības izvēlēties starp absolūti atšķirīgiem nodokļu aplikšanas režīmiem, proti, vai nu tās ienākumi tiek aplikti to gūšanas vietā, piemērojot zemāku nodokļa likmi, bet nepastāvot tiesībām uz tādu nodokļa atlaidi, kādu piemēro saskaņā ar parasto ienākumu aplikšanas ar nodokli režīmu, vai arī tās ienākumi tiek aplikti saskaņā ar minēto parasto režīmu un tā var saņemt attiecīgus nodokļu atvieglojumus.
39. Minētā sprieduma 28. punktā Tiesa konstatēja, ka šajā sakarā ir jāatgādina, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm sava kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. tostarp spriedumu, *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 36. punkts un tajā minētā judikatūra). **[oriģ. 9. lpp.]**
40. Sprieduma 29. punktā Tiesa norādīja, ka tiesību normas par vienlīdzīgu attieksmi aizliedz ne tikai acīmredzamu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī jebkura veida

netiešu diskrimināciju, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski izraisa to pašu rezultātu (skat. tostarp spriedumu, *Gielen*, C-440/08, EU:2010:148, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

41. Sprieduma 30. punktā Tiesa norādīja, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru diskriminācija pastāv tikai tad, ja atšķirīgas tiesību normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja to pašu tiesību normu piemēro atšķirīgās situācijās (skat. tostarp spriedumus, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 30. punkts, un, *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, 21. punkts).
42. Tiesas pasludinātais spriedums lietā C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, bija par brīvību veikt uzņēmējdarbību, pamatojoties uz EKL 43. pantu (tagad [LESD 4[9.] pants). Iesniedzējtiesa ar savu jautājumu vēlējās precizēt, vai EKL 43. un 48. pants, kā arī 56. un 58. pants ir jāinterpretē 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 salīdzināmiem, kaut arī Somijas tiesību aktos nepastāv tāda sabiedrības juridiskā forma, kura pilnībā atbilstu *SICAV*, ja vienlaikus ir jāņem vērā, ka *SICAV*, kas ir sabiedrība, kura ir dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, nav minēta to sabiedrību sarakstā, uz kurām attiecas Direktīvas 90/435 2. panta a) apakšpunkts, kam ir pielāgots šajā lietā piemērojamais Somijas nodoklis ienākumu gūšanas vietā, un turklāt vēl ir jāņem vērā, ka *SICAV* saskaņā ar Luksemburgas Lielhercogistes nodokļu tiesību aktiem ir atbrīvota no ienākuma nodokļa. Vai, ņemot vērā šos apstākļus, ir pārkāpti iepriekš minētie EK līguma panti, ja Luksemburgā reģistrētā *SICAV* kā dividendu saņēmēja Somijā nav atbrīvota no dividendēm piemērojamā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā?
43. Minētā sprieduma 50. punktā Tiesa secināja, ka, pirmkārt, tas, ka Somijas tiesībās nepastāv tāda veida sabiedrības, kuru juridiskā forma būtu identiska saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibinātas *SICAV* formai, pats par sevi nevar pamatot atšķirīgu attieksmi, jo, tā kā dalībvalstu tiesības sabiedrību darbības jomā Kopienā nav pilnībā saskaņotas, šāda attieksme atņemtu brīvībai veikt uzņēmējdarbību jebkādu lietderīgu iedarbību. **[oriģ. 10. lpp.]**
44. Sprieduma 55. punktā Tiesa norādīja, ka šajos apstākļos Somijas un Itālijas valdības norādītās atšķirības, kuras pastāvēt starp *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un akciju sabiedrību, kura dibināta saskaņā ar Somijas tiesību aktiem, neesot pietiekamas, lai tās objektīvi būtu nošķiramas nolūkā piemērot atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par saņemtajām dividendēm. Tādējādi vairs neesot jāpārbauda, kādā mērā minēto valdību norādītajām atšķirībām starp *SICAV*, kas dibināta saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un Somijas ieguldījumu fondu ir nozīme, lai tās pamatotu šādu objektīvu abu situāciju atšķirību.
45. Turklāt sprieduma 56. punktā Tiesa konstatēja, ka no tā izriet, ka atšķirīga attieksme pret *SICAV*, kas ir nerezidentes, un akciju sabiedrībām rezidentēm

saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras tām izmaksā sabiedrības rezidentes, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā ir aizliegts saskaņā ar EKL 43. un 48. pantu.

[..] [..] Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepieciešamība

47. *Korkein hallinto–oikeus* ir jāizlemj, vai *SICAV* fonda, kas darbojas saskaņā ar PVKIU direktīvu, E izmaksātās peļņas daļas saskaņā ar Likumu par ienākuma nodokli ir ienākumi no algota darba vai kapitāla ienākumi.
48. PVKIU direktīva Somijā ir transponēta ar Likumu par ieguldījumu fondiem Nr. 48/1999 (kas tika atcelts ar jauno Likumu par ieguldījumu fondiem Nr. 213/2019). Somijā kā ieguldījumu fonda darbības forma ir atzīta to darbība atbilstīgi līgumtiesībām direktīvas 1. panta 3. punkta izpratnē, savukārt *SICAV* fonds darbojas saskaņā ar statūtiem minētā panta tā paša punkta izpratnē.
49. Centrālās nodokļu pārvaldes lēmums nozīmē, ka ienākumi, ko Somijā dzīvojoša fiziska persona saņem no citā Savienības dalībvalstī reģistrēta, saskaņā ar statūtiem dibināta pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma PVKIU direktīvas 2009/65/EK izpratnē, saskaņā ar Likumu par ienākuma nodokli ir pilnā apmērā jāapliek ar nodokli kā ienākumi no algota darba. Ienākuma nodoklis ienākumiem no algota darba var pārsniegt 50 %.
50. Ienākumi, ko Somijā dzīvojoša fiziska persona saņem no, pamatojoties uz līgumtiesību noteikumiem dibināta Somijas ieguldījumu fonda, saskaņā ar Likumu par ienākuma nodokli ir pilnā apmērā jāapliek ar nodokli kā kapitāla ienākumi. Ienākuma nodoklis kapitāla ienākumiem ir 30 %. Ja nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamā kapitāla ienākumu summa pārsniedz 30 000 EUR, par kapitāla ienākumiem ir jāmaksā ienākuma nodoklis 34 % apmērā. **[oriģ. 11. lpp.]**
51. Lai noteiktu ienākuma nodokli, kas jāpiemēro šiem ienākumiem, veicot E aplikšanu ar nodokli Somijā, vispirms ir jāizlemj, kādai peļņu sadalošai Somijas juridiskai personai *SICAV* fonds ir pielīdzināms. Šajā ziņā *Korkein hallinto–oikeus* ir jāaskaras ar jautājumu par to, vai valsts interpretācija, kuras rezultātā tiek iegūts izklāstītais rezultāts, jo citā dalībvalstī reģistrēta pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma juridiskā forma neatbilst Somijas ieguldījumu fonda juridiskajai struktūrai, nav pretrunā LESD 63. un 65. pantam.
52. Lietā ir arī jāinterpretē, vai pret pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kuri ir dibināti saskaņā ar PVKIU direktīvu un kuriem ir atšķirīga forma, piemērojot nodokļus to ieguldītāju ieguldījumiem, ir jānodrošina vienlīdzīga attieksme. Saskaņā ar PVKIU direktīvas 83. apsvērumu šai direktīvai nevajadzētu ietekmēt valstu noteikumus par aplikšanu ar nodokļiem, tostarp par pasākumiem, kurus dalībvalstis paredzējušas, lai nodrošinātu atbilstību šiem noteikumiem to teritorijā. *Korkein hallinto–oikeus* uzskata, ka Tiesa savā judikatūrā nav skaidri lēmusi par PVKIU direktīvas ietekmi uz aplikšanu ar nodokļiem.

53. *Korkein hallinto-oikeus* nav zināms neviens Tiesas prejudiciāls nolēmums par LESD 63. un 65. panta interpretāciju iepriekš minētajā jautājumā. Turklāt Somijā 2020. gada 1. janvārī stāsies spēkā noteikums, – kas nav piemērojams šajā lietā, – saskaņā ar kuru, piemērojot ienākuma nodokli, tikai atbilstīgi līgumtiesībām dibināts atvērts ārvalstu ieguldījumu fonds varēs tikt pielīdzināts Somijas ieguldījumu fondam. Tā kā, lai pieņemtu lēmumu pamatlietā, ir jāinterpretē minētās Savienības tiesību normas, lietā ir jāsaņem Tiesas prejudiciāls nolēmums.
54. [...] [...]

***Korkein hallinto-oikeus* starp nolēmums par lūgumu Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu**

55. [...] [...] [oriģ. 12. lpp.]

Prejudiciālais jautājums

1) Vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta tāda valsts interpretācija, saskaņā ar kuru ienākumi, ko Somijā dzīvojoša fiziska persona saņem no citā Savienības dalībvalstī reģistrēta, saskaņā ar statūtiem dibināta pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma PVKIU direktīvas 2009/65/EK (PVKIU fonds ieguldījumu sabiedrības formā) izpratnē, piemērojot ienākuma nodokli, nevar tikt pielīdzināti ienākumiem, kas tiek saņemti no saskaņā ar līgumtiesībām dibināta Somijas ieguldījumu fonda šīs pašas direktīvas izpratnē (PKVIU fonds līguma formā) tāpēc, ka citā dalībvalstī esošā PKVIU juridiskā forma neatbilst Somijas ieguldījumu fonda juridiskajai struktūrai?

[...] [...] [oriģ. 13. lpp] [...] [...]